



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721046/2021-47
ACÓRDÃO	2101-002.902 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAO HENRIQUE FIORIO CHECON
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 31/08/2018, 06/07/2020, 16/09/2020

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICTÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPF, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. DOLO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Sendo comprovado que as operações declaradas pelo contribuinte tanto nos documentos que as formalizaram quanto na sua Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF para justificar aumento patrimonial não são aquelas que realmente foram praticadas, está-se diante de simulação, devendo ser tributada a operação efetivamente praticada.

Quando da análise de várias operações em conjunto sobressai a comprovação de uma operação de compra e venda de participações societárias com a ocorrência de fato gerador do Imposto sobre a Renda consubstanciado em ganho de capital, deve ser cobrado o Imposto incidente, mesmo que isoladamente haja a aparência de legalidade quando as operações são vistas isoladamente.

Comprovado o dolo na simulação das operações com o fim redução do Imposto devido sobre o ganho de capital, ocorre a sonegação prevista na Lei nº 4.502/1964, art. 71, o que enseja a qualificação da multa prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, §1º.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações sobre inconstitucionalidade de lei e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares; (ii) no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento ao recurso. Julgamento realizado na vigência da Lei nº. 14.689/2023.

Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto.

Assinado Digitalmente

Antonio Sávio Nastureles – Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, João Maurício Vital (suplente convocado), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa e Antonio Sávio Nastureles.

RELATÓRIO

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls. 10.610/10.708) interposto em face do Acórdão nº 103-009.888 (e-fls. 10.568/10.602) exarado em 14/10/2022 que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 10.488/10.546), e manteve a exigência fiscal formalizada pelo Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (e-fls. 10.463/10.481)¹.
2. Por bem traçar os contornos da exigência fiscal e do litígio devolvido a este Colegiado, faz-se a transcrição do relatório contido na decisão de piso.

Início da transcrição do relatório inserto no Acórdão nº 103-009.888

O Auditor Fiscal diz em seu relato:

1. Foi lançado Imposto sobre a Renda sobre Ganhos de Capital decorrentes de alienações de participações societárias, ações negociadas fora da bolsa, nos anos de 2018 e 2020, tendo sido constatado planejamento tributário abusivo com o objetivo de reduzir artificialmente o Imposto devido. A operação foi realizada pelo Contribuinte com a União Participações S/A (CNPJ 26.865.201/0001-45) e a Fortbras Autopeças S/A (CNPJ 22.761.584/0001-50).
2. Com a Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF do ano-calendário 2018 (exercício 2019), foram entregues 36 (trinta e seis) demonstrativos de apuração do ganho de capital referentes às alienações das participações societárias do Contribuinte em 37 (trinta e sete) pessoas jurídicas. Os demonstrativos apontam alienações efetuadas para a União Participações S/A e para a Fortbras Autopeças S/A, todas vinculadas à transferência do Grupo União Autopeças para o controle da Fortbras. Para a efetivação desse negócio foram necessárias diversas reorganizações societárias, conforme Contrato de Compra e Venda assinado em 14/07/2018 pelo Contribuinte e seus sócios e filhos, João Pedro Paganini Checon e Gabriel Paganini Checon (fls. 1.135/1.218). Em 31/08/2018 foi celebrado o Termo de Fechamento do contrato, data da consumação das operações previstas no contrato (fls. 1.945/1.969).
3. Em meados de 2018, foi amplamente divulgado na mídia especializada a venda do Grupo União Autopeças (Grupo União), sediado no Espírito Santo, para a Fortbras Autopeças S/A, de São Paulo.
4. O Contribuinte exercia o controle do Grupo União, sendo titular de 89% (oitenta e nove por cento) da participação societária na holding Autovix

¹ Auto-de-Infração (e-fls. 10.463); Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (e-fls. 10.464); Demonstrativo de Apuração (e-fls. 10.465/10.466); Demonstrativo de Apuração Detalhado (e-fls. 10.467/10.466); Demonstrativo de Multa e Juros de Mora (e-fls. 10.468/10.469); Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital – Participação Societária relativo ao Ano-Calendário 2018 (e-fls. 10.470/10.472); Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital – Participação Societária relativo ao Ano-Calendário 2020 (e-fls. 10.473/10.475).

Participações S/A (CNPJ 08.777.667/0001-07), doravante mencionada simplesmente como Autovix. Essa empresa, de capital fechado, foi constituída em 2007 com o objetivo de participação e investimento em outras sociedades empresárias limitadas e anônimas – holding de instituições não financeiras (Ata de constituição às fls. 4.077/4.092).

5. Em 07/12/2016, foi constituída outra holding, do mesmo tipo da Autovix, denominada União Participações S/A (CNPJ 26.865.201/0001-45), doravante mencionada simplesmente como União. Foi constituída sob a forma de sociedade anônima fechada e também se destinou à participação e investimentos em outras sociedades empresárias limitadas e anônimas (Ata da Assembleia às fls. 4.025/4.035). Ficou acordado que 90% (noventa por cento) do capital social seria integralizado em 48 (quarenta e oito) meses em moeda corrente.

6. Logo em seguida, porém, em 27/01/2017, foi aprovada em Assembleia Geral Extraordinária – AGE a alteração dessa forma de integralização para, principalmente, cessão de créditos dos acionistas com a empresa Autovix e a aquisição das participações societárias da Autovix nas empresas do Grupo União (fls. 4.036/4.041). Na mesma data, a Autovix aprovou a transferência das ações que ela possuía em 33 (trinta e três) empresas para a União Participações (fls. 4.010/4.015). Assim, a União passou a ter obrigação de pagar à Autovix o montante de R\$ 67.557.211,58, registrada na conta “2.02.02.01.01 – DÍVIDA – CESSÃO DE QUOTAS” (fls. 4.139/.5926).

7. Em 13/11/2017, foi emitida carta pela Fortbras Autopeças S.A. por meio da qual foi feita uma oferta de compra e venda de ações do capital social da União Participações S.A. pelo valor de R\$.300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). Essa oferta teve como base informações levantadas em 2016 e projeções para 2017 e planejava o pagamento em uma parcela à vista de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais) pagos da data do fechamento e R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) corrigidos pelo CDI desde a data do fechamento a ser paga no 3º aniversário da data do fechamento. Além desse valor, foi proposta também permuta de ações das companhias.

8. Em 14/07/2018, foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças entre a Fortbras Autopeças S/A, como compradora, e como vendedores o Contribuinte, João Pedro Paganini Checon, e Gabriel Paganini Checon, tendo como intervenientes anuentes a holding União Participações S/A, as empresas integrantes do Grupo União e pessoas físicas com interesse na transação (fls. 2.257/2.340).

9. Durante o processo de reestruturação societária, as empresas do Grupo União foram agrupadas em dois conjuntos empresariais denominados de Subsidiárias JH e Subsidiárias UP.

10. Já participavam dos quadros societários das Subsidiárias JH a União Participações S/A e sócios minoritários pessoas físicas. No contrato de compra e venda consta que o Contribuinte faria a aquisição e pagamento da integralidade das cotas dos sócios minoritários pessoas físicas. Essa obrigação do Contribuinte foi denominada de Dívida Minoritários (valor que ele deveria pagar na data de fechamento para os sócios minoritários pessoas físicas). Os quadros societários teriam, então, apenas o Contribuinte e União.

11. Da mesma forma, o Contribuinte e a União realizaram operações de aquisições de cotas de outros sócios e integralizações de capital até que restaram nos quadros societários das Subsidiárias UP somente eles (Contribuinte e União).

12. Assim, em 13/07/2018, dia anterior à assinatura do contrato, o Contribuinte tinha assinado contratos de compra e venda com os sócios minoritários pessoas físicas Angela Maria Checon, Marcia Fiorio Checon, José Aristides Frizera e Adézio José Justi. Os valores pactuados seriam pagos após a Data do Fechamento combinada com a Fortbras (fls. 2.110/2.131).

13. Em 13/07/2018, o Contribuinte ingressou no quadro societário da União Comércio de Peças com R\$ 4.908.063,80 com integralização de capital no valor de R\$ 1.785.093,00 (fls. 2.068/2.070).

14. O preço de compra e venda do acordo é consideravelmente menor do que o valor oferecido em 07/2017:

➤ **CLÁUSULA 2.1- APORTE DE CAPITAL**

Na Data do Fechamento, a Compradora, mediante a cessão do direito de preferência dos Vendedores, fará um aporte de capital, em moeda corrente nacional, na União, no valor total de R\$ 97.740.879,34;

➤ **CLÁUSULA 2.2 - COMPRA E VENDA**

Na Data do Fechamento, após o Aporte de Capital, os Vendedores venderão e transferirão à Compradora, as ações de emissão da UNIÃO, livres e desembaraçadas de quaisquer ônus, e JOÃO HENRIQUE venderá e transferirá à Compradora as quotas de emissão das SUBSIDIÁRIAS JH, livres e desembaraçadas de quaisquer ônus;

➤ **CLÁUSULA 2.3 - PREÇO UNIÃO**

Pela venda e transferência das Ações Adquiridas União, a Compradora pagará aos Vendedores o valor total de R\$ 148.517.555,96, sendo que:

i) R\$ 38.194.975,31 serão pagos na Data do Fechamento (preço à vista);

(ii) R\$ 110.322.580,65, corrigidos pelo CDI desde a Data do Fechamento, serão pagos no 3o (terceiro) aniversário da Data do Fechamento.

➤ **CLÁUSULA 2.4 - PREÇO SUBSIDIÁRIA JH**

Pela venda e transferência das Ações Adquiridas SUBSIDIÁRIAS JH, a Compradora pagará a JOÃO HENRIQUE, na Data do Fechamento, o valor total de R\$ 24.438.000,00.

15. Em 31/08/2018, na data do fechamento do negócio (data da consumação das operações previstas no contrato), foi lavrado o **Termo de**

Fechamento (fls. 2.758/2.782). Nesse termo, as partes ratificaram e ajustaram determinadas disposições do contrato, como a quantidade de novas ações da União subscritas pela Fortbras, que aumentou de 15.844.284 para 148.581.245. Também se materializou a venda de 28.234.257 ações da União para a Fortbras e a permuta do restante das ações da União com ações da Fortbras.

16. Chama a atenção no acordo o aporte de capital de R\$ 97.740.879,34 a ser feito pela Fortbras na data do fechamento, mediante **emissão de novas ações da União, apesar de esses eventos não constarem na oferta apresentada**. Na verdade, a quitação da integralização de quotas da União foi feita com esses recursos financeiros, entregues pela Fortbras, por meio desse aporte no capital social.

17. O preço pago pelas ações que o Contribuinte adquiriu dos sócios minoritários das Subsidiárias JH foi o mesmo pela qual elas foram adquiridas por ele (R\$ 24.438.000,00):

JOÃO HENRIQUE FIORIO CHECON AQUISIÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DOS SÓCIOS MINORITÁRIOS (SUBSIDIÁRIAS JH)	
SÓCIOS MINORITÁRIOS	VALOR DE AQUISIÇÃO DAS COTAS (R\$)
ÂNGELA CHECON	10.000.000,00
MÁRCIA CHECON	10.000.000,00
JOSÉ ARISTIDES	2.958.000,00
ADÉZIO JOSÉ	1.480.000,00
TOTAL	24.438.000,00

18. O valor foi entregue ao Contribuinte em 31/08/2018 (Data do Fechamento) mediante transferência financeira eletrônica da Fortbras e integralmente repassados aos sócios minoritários no período 08/2018 a 10/2018 (TED às fls. 2.056/2.064).

19. No Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital da União Comércio de Peças Ltda., consta que o Contribuinte vendeu parte das cotas societárias dessa empresa para a Fortbras e outra parte para a União. O custo total de aquisição dessa empresa foi de R\$ 6.693.156,80, igual ao valor de alienação (R\$ 4.908.063,80 pago pela Fortbras e R\$ 1.785.093,00 pago pela União). **Chama a atenção, contudo, que a quantia de R\$ 1.785.093,00 entregue pela União ao Contribuinte teve origem no aporte de capital feito pela Fortbras na Data do Fechamento da transação.**

20. Finalizadas as operações, a Fortbras e a União tornaram-se as únicas sócias das Subsidiárias JH. Depois da aquisição das cotas societárias da União, a Fortbras tornou-se controladora dessas empresas.

21. Em 01/11/2019, a União foi incorporada pela Fortbras.

22. Adicionando-se os montantes financeiros representativos da permuta das 30.265.743 ações da UNIÃO (R\$ 30.265.743,00), da aquisição das participações societárias das SUBSIDIÁRIAS JH (R\$ 24.438.000,00) e do aporte de capital realizado pela FORTBRAS (R\$ 97.740.879,34), o preço total do negócio chega a R\$ 300.962.178,31, quantia muito próxima da proposta inicial apresentada pela adquirente em 2017 (R\$ 300.000.000,00).

23. Foi constatado que **a configuração contratual diluiu o preço unitário das ações da União de R\$ 5,13 em 2017 para R\$ 3,90 em 2018. No aporte de capital, porém, o preço unitário da ação integralizada (R\$ 5,26) está muito próximo do preço unitário da oferta inicial.**

24. **A Auditoria Fiscal conclui que a emissão de novas ações da União teve como finalidade excluir a quantia de R\$ 97.740.879,34 da tributação do Imposto sobre ganho de capital devidos pelos ex-sócios, pois o aporte de capital está fora do campo de incidência desse Imposto.** Embora esteja previsto em contrato que 10% do aporte seria destinado ao capital social e 90% para reserva de capital, isso não consta nos registros contábeis da União. Na mesma data da integralização (31/08/2018), os recursos financeiros foram totalmente empregados na quitação de obrigações da empresa: pagamentos de dívidas com a Autovix, pagamento a João Henrique pelas cotas societárias adquiridas das Subsidiárias UP e pagamentos de distribuição de lucros aos ex-sócios.

25. Há no contrato previsão de pagamento até a Data do Fechamento pelos vendedores/União da “DÍVIDA AUTOVIX”, “DÍVIDA MINORITÁRIOS”, distribuição de dividendos, contas a pagar da União Comércio de Peças Ltda., etc. Foi verificado, entretanto, que na Data do Fechamento, a União Participações ainda não tinha quitado a dívida e tampouco tinha recursos financeiros disponíveis suficientes. Em 18/07/2018, pouco antes do aporte de capital, a União distribuiu R\$ 37.309.788,33 a título de lucros e dividendos aos sócios (R\$ 29.609.788,33 a João Henrique). O saldo inicial em contas de disponibilidades em 31/08/2018 era de R\$ 1.347.523,29 e os diversos pagamentos efetuados nessa data em mais de noventa e sete milhões de reais foram feitos inteiramente com o aporte de capital realizado. Ou seja, os ex-sócios utilizaram o montante entregue pela Fortbras a título de aporte do capital para quitar os pagamentos. O aporte de capital foi aguardado para que os pagamentos fossem efetivados, pagamentos esses referentes a compromissos conhecidos previamente por todos (compradores e vendedores).

26. As evidências e documentos analisados demonstram que **a emissão das novas ações da holding União Participações (inteiramente adquiridas pela Fortbras) teve como único objetivo reduzir, artificialmente o ganho de capital dos ex-sócios.** Houve um disfarce de planejamento tributário, com a individualização da alienação das empresas do Grupo União e da própria

União, devendo essa operação ser entendida conjuntamente. A cessão de direito de preferência dos ex-sócios em relação às novas ações emitidas está fora do campo de incidência tributária e se o aporte de capital feito pela Fortbras ocorresse de maneira direta, fazendo parte do preço das ações adquiridas da União, haveria um quantum tributário a ser recolhido. O proveito econômico do aporte de capital foi inteiramente dos ex-sócios, diretamente (distribuição de lucros e dívidas da União) e indiretamente (quitação de dívidas junto à Autovix).

27. Pode haver planejamento tributário de forma que o contribuinte obtenha a redução de custo e otimização de lucros, inclusive pagamento de menos tributos. Esse planejamento, entretanto, deve se pautar pela legalidade e não podem ser utilizados artifícios fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.

28. Há limites claros explicitados na doutrina e na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que balizam o planejamento tributário. O negócio jurídico deve ser lícito, o planejamento deve ter racionalidade econômica e deve haver propósito comercial na operação realizada. O planejamento tributário não deve ser utilizado com intuito único ou principal de redução de tributos, sob risco de ser considerado como abuso de forma.

29. O fato de cada uma das operações ostentar legalidade, isoladamente e do ponto de vista formal, não garante a legitimidade do conjunto de operações. Há um robusto conjunto indiciário de que não houve propósito comercial na cessão dos direitos de preferência das novas ações emitidas da União, que teve como único objetivo a redução do Imposto sobre o ganho de capital. Os procedimentos adotados pelos ex-sócios, inclusive pelo Contribuinte, tiveram a finalidade de disfarçar o verdadeiro objetivo dessa cessão.

30. Seguem os passos da apuração do valor de venda:

Conclui-se, então, que o ganho de capital, sobre o qual incidirá o imposto de renda, deve ser calculado sobre os efetivos valores de alienação das participações societárias de cada sócio, adicionando-se, então, o aporte de capital ao preço pactuado na cláusula "2.3 PREÇO UNIÃO" do contrato de compra e venda.

VENDA DE 28.234.257 AÇÕES DA UNIÃO PARTICIPAÇÕES PARA A FORTBRAS AUTOPEÇAS	
DISCRIMINAÇÃO	VALOR (R\$)
VALOR DE ALIENAÇÃO CONTRATADO (Cláusula 2.3 do contrato de compra e venda)	148.517.555,96
APORTE DE CAPITAL	97.740.879,34
TOTAL DA ALIENAÇÃO	246.258.435,30

Nesse ponto da apuração fiscal ainda não é possível conhecer os exatos valores do aporte de capital que beneficiaram cada ex-sócio.

Porém, identificamos que, em 31/08/2018, JOÃO HENRIQUE recebeu **diretamente** os valores abaixo discriminados, no total de R\$ 26.487.116,44 (TED às fls. 1495):

APORTE DE CAPITAL REPASSES DIRETOS PARA JOÃO HENRIQUE	
DISCRIMINAÇÃO	VALOR (R\$)
Pagamento do custo de aquisição das cotas societárias das SUBSIDIÁRIAS UP, adquiridas por JOÃO HENRIQUE	15.743.076,00
Devolução da integralização de capital feita por JOÃO HENRIQUE na UNIÃO COMÉRCIO DE PEÇAS	1.785.093,37
Devolução do Ganho de Capital auferido por JOÃO HENRIQUE em função da alienação das suas cotas das SUBSIDIÁRIAS UP	361.592,60
Pagamento de LUCROS DISTRIBUIDOS a JOÃO HENRIQUE	8.597.354,47
TOTAL	26.487.116,44

JOÃO PEDRO e GABRIEL CHECON, também receberam **diretamente** os montantes intitulados de lucros distribuídos: R\$ 1.074.669,31 (TED às fls. 3043 e 3044, respectivamente).

APORTE DE CAPITAL REPASSES DIRETOS PARA JOÃO PEDRO E GABRIEL CHECON	
DISCRIMINAÇÃO	VALOR (R\$)
Pagamento de LUCROS DISTRIBUIDOS a JOÃO PEDRO	1.074.669,31
Pagamento de LUCROS DISTRIBUIDOS a GABRIEL	1.074.669,31

Restou o montante R\$ 69.104.424,28 repassado **indiretamente** aos ex-sócios, via AUTOVIX, contabilizado como quitação de dívidas da UNIÃO, conforme anotado no Razão da conta 1102010004 - BANCO ITAÚ (fls. 9232), e Livro Diário nº 2 (fls. 5930/8911).

APORTE DE CAPITAL NA UNIÃO PAGAMENTO DE DÍVIDAS DA UNIÃO COM A AUTOVIX EM 31/08/2018	
DISCRIMINAÇÃO	VALOR (R\$)
Pagamento de dívidas da UNIÃO PARTICIPAÇÕES com a AUTOVIX: (R\$ 53.696.895,11 + R\$ 13.860.316,47).	67.557.211,58
Pagamento de Aluguéis do ATACADO UNIÃO e do HIPERVAREJO com a AUTOVIX: (R\$ 1.509.212,70 + R\$ 38.000,00).	1.547.212,70
TOTAL	69.104.424,28

Nesse caso, realizamos a divisão proporcional dessa quantia pela participação societária dos ex-sócios na UNIÃO, e obtivemos os repasses efetuados **indiretamente** para cada um.

APORTE DE CAPITAL DIVISÃO PROPORCIONAL DO REPASSES INDIRETOS VIA AUTOVIX		
SÓCIO	PARTICIPAÇÃO NA UNIÃO (%)	REPASSE INDIRETO
JOÃO HENRIQUE	80	55.283.539,42
JOÃO PEDRO	10	6.910.442,43
GABRIEL	10	6.910.442,43
TOTAL	100,00	69.104.424,28

Consolidando os benefícios recebidos (direta e indiretamente), temos atribuídos aos ex-sócios decorrentes do aporte de capital na UNIÃO.

TABELA 6 APORTE DE CAPITAL CONSOLIDAÇÃO DOS VALORES ATRIBUÍDOS AOS EX-SÓCIOS PELA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES DA UNIÃO				
SÓCIO	REPASSE DIRETO (R\$)	REPASSE INDIRETO VIA AUTOVIX (R\$)	TOTAL (R\$)	PROPORÇÃO (%)
JOÃO HENRIQUE	26.487.116,44	55.283.539,42	81.770.655,86	83,66
JOÃO PEDRO	1.074.669,31	6.910.442,43	7.985.111,74	8,17
GABRIEL	1.074.669,31	6.910.442,43	7.985.111,74	8,17
TOTAL	28.636.455,06	69.104.424,28	97.740.879,34	100,00

O quadro acima também mostra que a distribuição dos recursos do aporte de capital é muito próxima das participações societárias dos ex-sócios na UNIÃO (80%, 10% e 10%).

31. Segue a apuração do custo de aquisição das ações vendidas:

UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS AÇÕES VENDIDAS			
SÓCIO	QUANTIDADE DE AÇÕES VENDIDAS	CUSTO DE AQUISIÇÃO (R\$)	PARTICIPAÇÃO (%)
JOÃO HENRIQUE FIORIO CHECON	22.587.405	22.587.405,00	80
JOÃO PEDRO PAGANINI CHECON	2.823.426	2.823.426,00	10
CABRIELL PAGANINI CHECON	2.823.426	2.823.426,00	10
TOTAL	28.234.257	28.234.257,00	100%

32. Assim, o custo de aquisição das ações vendidas pelo Contribuinte é R\$ 22.587.405,00. O valor da alienação (proporção de 80% sobre o valor de alienação) resultou em R\$ 200.584.700,63 (valor de alienação contratado mais aporte de capital). O dispêndio com corretagem/consultoria da operação de alienação societária dedutível deve ser proporcionalizado, pois se trata de venda a prazo (Instrução Normativa RFB nº 84/2001). A parte dessa despesa relativa ao Contribuinte é R\$ 9.064.000,00.

33. Já foram pagas 3 (três) parcelas. Conforme regras da Instrução Normativa RFB nº 84/2001, art. 31, o ganho de capital deve ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Foi verificado no Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital da Declaração que o Contribuinte não obedeceu a essa regra, tendo informado o montante da parcela recebida ao invés do valor total contratado na operação de alienação. Por causa dessa informação equivocada, não foi apurado ganho de capital ou Imposto a pagar.

34. A Auditoria refez as 3 (três) apurações com aproveitamento dos pagamentos efetuados. Foram utilizados os Programas Ganhos de Capital de 2018 e 2020, tendo sido observado os seguintes parâmetros:

JOÃO HENRIQUE FIORIO CHECON PARÂMETROS PARA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL PELA VENDA DE 22.587.405 AÇÕES ORDINÁRIAS DA UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A	
DISCRIMINAÇÃO	PARÂMETROS
SOCIEDADE ALIENADA	UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A
DATA DA ALIENAÇÃO (contrato de compra e venda)	14/07/2018
ALIENAÇÃO A PRAZO/PRESTAÇÃO	SIM
ADQUIRENTE	FORTBRAS AUTOPEÇAS S/A
QUANTIDADE DE AÇÕES ALIENADAS	22.587.405
CUSTO MÉDIO PONDERADO UNITÁRIO (R\$)	1,00
CUSTO DE AQUISIÇÃO TOTAL (R\$)	22.587.405,00
VALOR DE ALIENAÇÃO CONTRATADO (R\$) (Apurado pela Auditoria Fiscal)	200.584.700,63
CUSTO DE CORRETAGEM (R\$)	9.064.000,00
PARCELAS RECEBIDAS (R\$):	
• EM 31/08/2018 (Apurada pela Auditoria Fiscal)	112.326.635,30
• EM 06/07/2020	35.000.000,00
• EM 17/09/2020	31.235.491,00

APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL		
Valor de Alienação	(R\$)	200.584.700,63
Custo de Corretagem	(R\$)	9.064.000,00
Valor Líquido de Alienação	(R\$)	191.520.700,63
Custo de Aquisição	(R\$)	22.587.405,00
Ganhos de Capital	(R\$)	168.933.295,63

a) 1ª Parcela (2018):

Data Parcela	Valor Recebido-(R\$)	Custo de Corretagem - (R\$)	Valor Líquido-(R\$)	Custo de Aquisição Proporcional	Ganho de Capital Proporcional	% Aliquota Média de Imp. Devido	Imposto Devido-(R\$)	Imposto Pago-(R\$)
31/08/2018	112.326.635,3	9.064.000,00	103.262.635,3	12.178.500,59	91.084.134,71	21,834057	19.887.361,59	13.777.985,46
Total	112.326.635,3	9.064.000,00	103.262.635,3	12.178.500,59	91.084.134,71	21,834057	19.887.361,59	13.777.985,46

O pagamento efetuado foi de R\$ 13.777.985,46, restando um saldo a pagar de R\$.6.109.673,13

b) 2ª e 3ª parcelas (2020):

Data Parcela	Valor Recebido-(R\$)	Custo de Corretagem - (R\$)	Valor Líquido-(R\$)	Custo de Aquisição Proporcional	Ganho de Capital Proporcional	% Aliquota Média de Imp. Devido	Imposto Devido-(R\$)	Imposto Pago-(R\$)
06/07/2020	35.000.000,00	0,00	35.000.000,00	4.127.800,15	30.872.199,85	21,834057	6.740.653,61	0,00
16/09/2020	31.235.491,00	0,00	31.235.491,00	3.683.824,69	27.551.666,31	21,834057	6.015.646,43	0,00
Total	66.235.491,00	0,00	66.235.491,00	7.811.624,84	58.423.866,16	21,834057	12.756.300,04	0,00

35. Assim, foi lavrado o Auto de Infração para constituição e cobrança dos saldos de Imposto a pagar no total de R\$ 18.865.676,17.

36. Da realidade dos fatos e documentos apontados, chega-se à conclusão de que houve uma montagem de uma operação de investimentos com subscrição de ações, sendo a realidade contábil a de indisponibilidade de recursos financeiros da União para pagamentos de dívidas e lucros a

distribuir. **Restou configurada a simulação, caracterizada pelo aporte de capital, que não representa a real intenção das partes**, não havendo qualquer motivação para a operação que não a de se eximir os ex-sócios do pagamento do Imposto devido. Formalmente, as operações eram de investimento, aporte de capital e recebimento de lucros e dividendos e de outros recursos, entretanto se ocultava uma operação de alienação de quotas societárias com ganhos de capital em montantes muito superiores aos declarados.

37. Além disso, **os demonstrativos de apuração de ganhos de capital das DIRPF corroboram a intenção de burlar a legislação, demonstrando plena consciência e participação em toda a simulação engendrada.**

38. Os atos praticados pelos sócios demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da real ocorrência do fato gerador, tendo como resultado a redução do tributo devido (Lei nº 4.502/1964, art. 71).

39. Dessa forma, foi aplicada a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o Imposto apurado.

40. Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais, por ter se configurado, em tese, a ocorrência de crime contra a ordem tributária.

O Contribuinte foi notificado em 05/11/2021, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos. Em 06/12/2021, ele apresentou impugnação, na qual alega:

1. Em operações de compra e venda é absolutamente natural que o adquirente prefira negociar com poucas pessoas ao invés de diversos acionistas minoritários, colocando-se como condição do negócio a aquisição da participação dos minoritários pelos acionistas majoritários, para evitar entraves na transação. Também é normal e esperado que não sejam mantidas dívidas da sociedade com os acionistas vendedores, bem como o aporte de capital para quitação do passivo. Os credores poderiam, por exemplo, capitalizar os lucros e os créditos, incrementando os respectivos custos de aquisição e o valor de venda, não afetando o ganho de capital.

2. Trata-se de uma mera reorganização prévia à venda, que não teve o condão de reduzir o valor do tributo devido. O Fisco não pode criar presunção irreal e impor solução mais onerosa, que não corresponde à realidade econômica da transação. Não há ilícito na prévia capitalização de lucros e créditos e na prévia subscrição de ações pelo adquirente seguida de quitação do passivo, cujo propósito negocial é a redução do passivo depois do ingresso do novo controlador.

3. Já que a participação dos sócios minoritários nas Subsidiárias JH poderia gerar complexidade e morosidade nas negociações com o comprador, foram simplificadas as estruturas societárias, com a compra pelo Contribuinte das cotas dos sócios minoritários, de forma que na data do fechamento eles não teriam qualquer participação.
4. O Auditor Fiscal considerou que o pagamento foi feito em parcelas, porém o que houve foi que o recebimento dos valores nos anos subsequentes dependia de condições suspensivas e se tratava de preço retido, podendo ou não ser recebido.
5. A qualificação da multa não pode prosperar, pois não houve simulação ou qualquer outro artifício para diminuição da carga tributária. Todos os atos praticados são normais no contexto de operações de compra e venda de participações societárias, não havendo que se falar sequer em planejamento tributário.
6. O Auditor Fiscal assumiu que o valor posto em uma mera oferta não vinculante é o valor real da venda, ignorando as demais disposições da carta por meio da qual a oferta foi feita. Nos valores sugeridos não tinha sido considerado o tratamento das dívidas entre empresas do grupo, que ainda seria objeto de discussão.
7. Uma das condições pré-fechamento foi a liquidação das dívidas *intercompany* do Grupo União (Cláusula 3.5 Atos de Fechamento, item “v”). São passivos a serem liquidados para o recebimento pelo ingresso do novo controlador. É o propósito negocial: garantir o recebimento das dívidas. Em grande maioria, as dívidas existiam antes de qualquer proposta. Em momento algum, a autoridade fiscal questiona a origem ou o montante de tais valores.
8. Uma vez que a União Participações não possuía caixa suficiente para quitar os mencionados passivos antes da efetiva compra das ações pela Fortbras, foi estabelecido que esta realizaria um aporte de capital no montante de R\$ 97.740.879,34 na data de fechamento mediante a emissão de 15.844.284 novas ações, possibilitada após a cessão do direito de preferência dos vendedores. O aporte de capital foi integralizado pela Fortbras na União Participações em 31/08/2018, mediante transferência bancária enviada para a conta da União Participações e não para a conta dos vendedores. Na mesma data, os recursos financeiros foram empregados na quitação das dívidas.
9. O aporte de capital mencionado (R\$ 97.740.879,34) foi integralmente utilizado para quitar passivos pré-existentes, tais como pagamentos pela cessão onerosa de cotas e direitos, distribuição de dividendos, pagamento pela aquisição da participação dos sócios minoritários, contas a pagar de fornecedores e aluguéis. Esses aluguéis, por exemplo, foram tributados pelo credor. Houve, portanto, *bis in idem*, pois a mesma riqueza está sendo tributada duas vezes.

10. O Auditor Fiscal reconheceu que não houve ganho de capital na última etapa da aquisição da integralidade das ações da União Participações pela Fortbras, depois da compra e venda. Essa aquisição se daria por meio do aumento de capital da Fortbras mediante emissão de novas ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, a serem subscritas pelos vendedores e integralizadas mediante a conferência da totalidade de ações remanescentes da União Participações. Houve equívoco da autoridade fiscal apenas ao considerar que era situação de permuta sem torna, quando, na verdade foi subscrição e aumento de capital.
11. Não cabe a avaliação da existência de propósito negocial na emissão de novas ações da União Participações e aquisição pela Fortbras mediante cessão dos direitos de preferência dos sócios. Embora tenha efetivamente existido o propósito negocial, este não seria requisito de validade das operações realizadas. Ademais, em todas as operações, as partes obedeceram estritamente a legislação em vigor, não tendo sido apontada infração à lei, tendo a autoridade fiscal se baseado em meras suposições.
12. A título de reforço argumentativo, o impugnante demonstra que houve o propósito negocial. A lei autoriza a cessão do direito de preferência para subscrição do aumento de capital (art. 171, §6º, da Lei nº 6.404/1976) e *“grande parte das dívidas liquidadas após o aporte não foram fabricadas, elas, de fato, já existiam antes mesmo do início das tratativas entre as Partes”*. A liquidação dessas dívidas representou condição precedente para a conclusão do negócio (aquisição das ações da União Participações pela Fortbras). Além disso, os credores poderiam capitalizar os lucros e a dívida antes da transação, incrementando o custo de aquisição, o que resultaria exatamente no mesmo ganho de capital. Assim, *“o verdadeiro propósito negocial da cessão do direito de preferência dos Vendedores à Fortbras e aumento de capital por esta, decorre da necessidade de liquidação das dívidas intercompany e da ausência de caixa da União”*.
13. Existem dois fundamentos possíveis para a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes: a identificação de simulação (Código Tributário Nacional – CTN, art. 149, VII) e a utilização da regra geral do parágrafo único do art. 116 do CTN (norma geral antielisiva). Este último dispositivo não tem aplicação imediata, pois necessita de regulamentação por lei ordinária, como expressamente previsto no seu texto. Ademais, por ser medida extrema, a desconsideração de atos e negócios jurídicos precisa ser levada ao crivo do Poder Judiciário. Só um juiz pode anular atos e negócios jurídicos. Essa foi a conclusão a que chegou o Min. Lewandowski em voto divergente no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2446, quando considerou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que acrescentou o parágrafo único do art. 116 do CTN. O Min. Alexandre de Moraes mudou seu voto e passou a acompanhar a divergência. *“Não é preciso lembrar que as decisões em controle*

concentrado do Supremo Tribunal Federal devem ser seguidas pela administração pública”.

14. Os elementos que ensejam a aplicação da qualificação da multa, inclusive o dolo, não podem ser presumidos, devendo ser provados. Para provar o dolo, a autoridade fiscal tem que provar que o agente tinha conhecimento do ato ilícito e que teve a vontade de atingir determinado resultado ou assumido o risco de produzi-lo. A qualificadora somente pode ser aplicada quando tiver sido demonstrado o cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e de todos os fatos, de forma pormenorizada.
15. Como demonstrado pelo impugnante, a pactuação do aporte de capital e da quitação das dívidas da sociedade alienada antes do fechamento do contrato é uma operação legítima e lícita. Ademais, não houve a devida comprovação da suposta intenção pré-determinada do impugnante para impedir ou retardar o recolhimento do tributo. Não se pode conceber que houve dolo quando todas as etapas da operação estão descritas no contrato, contabilizadas nos registros das empresas e os ex-sócios efetivamente declararam e recolheram o Imposto que entendiam ser devido. O CARF já decidiu que a execução de diversas etapas no mesmo dia, por si só, não são suficientes para viciar a operação ou negar-lhe oponibilidade ao Fisco.
16. A tentativa de imputar prática de condutas criminosas ao impugnante tem como único objetivo a qualificação da multa de ofício. O fato de o Auditor Fiscal não concordar com a apuração do ganho de capital feita pelo impugnante não é suficiente para comprovar que houve conduta dolosa.
17. A Súmula 14 do CARF determina que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário o evidente intuito de fraude.
18. A multa aplicada possui caráter confiscatório, o que atenta contra a Constituição Federal. Segundo o Supremo Tribunal Federal – STF, nenhuma penalidade deve ultrapassar o valor do próprio tributo cobrado. Há julgados do STF com eficácia *erga omnes* que sustentam que as multas não podem ter caráter confiscatório. O Pleno do STF, em sede de repercussão, já julgou constitucional a cobrança de multa de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461.
19. Além disso, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade obrigam à adoção de critério de vedação da aplicação de multas em medida superior ao necessário.
20. Por economia processual, o entendimento de que a multa não pode ser superior ao tributo deve ser aplicado, já que o art. 62, §2º do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, reconhece a necessidade da uniformização das decisões proferidas na forma do art. 543-B do CPC/1973 ou do art. 1.036 do CPC/2015 e determina a aplicação do entendimento dos tribunais superiores sob essa sistemática. Ademais, de acordo com o

art. 15 do CPC, as suas disposições se aplicam ao processo administrativo de forma supletiva e subsidiária.

Final da transcrição do relatório inserto no Acórdão nº 103-009.888

3. Ao julgar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário exigido, o acórdão recorrido tem a ementa redigida como se segue:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 31/08/2018, 06/07/2020, 16/09/2020

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO DE APRECIÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

É vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. DOLO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Sendo comprovado que as operações declaradas pelo contribuinte tanto nos documentos que as formalizaram quanto na sua Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF para justificar aumento patrimonial não são aquelas que realmente foram praticadas, está-se diante de simulação, devendo ser tributada a operação efetivamente praticada.

Quando da análise de várias operações em conjunto sobressai a comprovação de uma operação de compra e venda de participações societárias com a ocorrência de fato gerador do Imposto sobre a Renda consubstanciado em ganho de capital, deve ser cobrado o Imposto incidente, mesmo que isoladamente haja a aparência de legalidade quando as operações são vistas isoladamente.

Comprovado o dolo na simulação das operações com o fim redução do Imposto devido sobre o ganho de capital, ocorre a sonegação prevista na Lei nº 4.502/1964, art. 71, o que enseja a qualificação da multa prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, §1º.

4. Interposto o recurso voluntário (e-fls. 10.610/10.708), protocolado em 01/12/2022 (e-fls. 10.608), em data anterior à data da ciência da decisão, 16/12/2022 (e-fls.

10.752)², nas razões de recurso, após breve exposição dos fatos, o Recorrente manifesta inconformismo com a decisão de primeira instância, assevera que não houve planejamento tributário, mas sim uma reestruturação societária lícita, tendo havido dupla tributação sobre a mesma riqueza.

5. A argumentação deduzida na peça recursal se subdivide nos tópicos enumerados a seguir:

II – PRELIMINARMENTE	
II.1 - Nulidade do Acórdão da DRJ - Ausência de Apreciação dos Argumentos de Defesa Expostos na Impugnação	e-fls. 10.617/10.621
III - NO MÉRITO: DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO	
III.1 – Da Inexistência de Planejamento Tributário - Das Equivocadas Premissas da Autoridade Fiscal	10.621/10.646
III.2 – Da Inexistência de Requisito Legal Quanto ao “Propósito Negocial” e do Direito de Auto-organização do Contribuinte	10.646/10.657
III.3 – Da Inexistência de Simulação	10.657/10.663
III.4 – Da Inexistência de Abuso de Forma	10.663/10.667
III.5 – Ausência de Subsunção do Fato à Norma – Ausência do Fato Gerador do Imposto de Renda	10.667/10.671
III.6 – Lançamento Fiscal que Configura Bis in Idem e Enriquecimento Sem Causa à União: Receita já Oferecida à Tributação	10.671/10.679
III.7 – Da Correta Metodologia de Apuração do Ganho de Capital – Existência de Condições Suspensivas	10.679/10.688
III.8 – Inaplicabilidade da Multa Qualificada – Inexistência de Dolo, Simulação ou Abuso de Qualquer Natureza	10.689/10.699
III.9 – Ad Argumentandum – Da Vedação ao Confisco	10.669/10.703.

5.1. O item “IV – CONCLUSÕES” (e-fls. 10.703/10.707) da peça recursal sintetiza os principais argumentos relacionados à aquisição das participações societárias e defende que *“não houve qualquer tipo planejamento tributário, atos simulados ou mesmo qualquer economia tributária nas operações de reestruturação pré-venda da União Participações”*, tendo sido o ganho de capital apurado de forma correta pelo Recorrente.

5.2. Faz-se a transcrição dos pedidos (e-fls. 10.707/10.708)

405. Diante de todo o exposto, o Recorrente requer seja dado **INTEGRAL PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário, para fins de, **preliminarmente**, ser reconhecida a **nulidade do acórdão recorrido**, tendo

² Após a data de ciência, por meio de solicitação de juntada feita em 13/01/2023 (e-fls. 10.753), procedeu-se a anexação de peça recursal (e-fls. 10.755/10.853), com o mesmo teor do recurso voluntário protocolado em 01/12/2022. Conforme se pode divisar no despacho (e-fls. 10.864), registrou-se a data de ciência, 16/12/2022, como data do questionamento do recurso voluntário.

em vista a ausência de apreciação dos argumentos de defesa expostos pelo Recorrente em sede de Impugnação.

406. Caso assim não entenda, o que se alega a título argumentativo, requer seja dado **PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário para que seja reformado o acórdão recorrido e cancelado o auto de infração, uma vez que sequer há como se falar em planejamento tributário na hipótese, tendo-se em vista que: (a) o que houve foi um planejamento societário sobre o qual todas as premissas negociais se basearam, uma vez que a Fortbras não teria interesse na aquisição da União Participações se a mesma ainda estivesse endividada e com o capital social pulverizado na mão de vários sócios minoritários; (b) as operações realizadas foram lícitas, transparentes e celebradas em momentos cronologicamente compatíveis entre si, antes da realização de qualquer fato gerador; (c) as operações refletem a real vontade das partes em emitir novas ações e em realizar o aporte de capital para quitação de passivos e aquisição das participações dos sócios minoritários; e (d) considerando que tudo efetivamente aconteceu e não há vício de vontade ou de causa, além da existência de patente propósito negocial, não há como se falar em simulação ou abuso de formas.

407. Em caráter subsidiário, por estar baseada a autuação na suposta falta de propósito negocial e em abuso de formas, figuras estranhas ao Direito Tributário pátrio, seja reformado o Acórdão recorrido e cancelada a autuação, uma vez que o requisito sobre o qual se funda não caracteriza limite legal ao planejamento tributário à luz do princípio da legalidade estrita (CTN, art. 97) e da proibição expressa à tributação por analogia (CTN, art. 108, I).

408. Ainda assim, na remotíssima hipótese de os argumentos supra não serem acolhidos, requer a reforma do acórdão recorrido, para que seja acolhido o argumento de que houve *bis in idem* na dupla tributação incidente sobre a mesma riqueza enquanto o respectivo custo de aquisição foi levado em consideração apenas uma vez, **com a consequente reforma do acórdão recorrido e cancelamento do auto de infração lavrado de forma absolutamente leviana e com indiscutível arbitrariedade.**

409. Subsidiariamente, reque seja afastada a multa de ofício qualificada em razão da ausência de dolo, bem como em razão de seu caráter confiscatório.

6. Constam nos autos o oferecimento de contrarrazões pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (e-fls. 10.866/10.911).

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Antonio Sávio Nastureles**, Relator

8. O recurso é tempestivo conforme exposto no item 4 supra do relatório, e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

CONHECIMENTO**ALEGAÇÃO DEDUZIDA NO RECURSO VOLUNTÁRIO: DA VEDAÇÃO AO CONFISCO**

9. Não conheço das alegações deduzidas no item intitulado “*III.9 – Ad Argumentandum – Da Vedação ao Confisco*” (e-fls. 10.669/10.703) por força do enunciado da Súmula CARF nº 2.

QUESTÃO PRELIMINAR - NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ**AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA EXPOSTOS NA IMPUGNAÇÃO**

10. Consoante a argumentação deduzida no recurso voluntário, a decisão de piso deixou de apreciar argumentos relevantes expostos na peça impugnatória, destacadamente, aspectos contidos no item II.5 da peça impugnatória, acerca da lisura e correção do procedimento adotado quando da apuração do ganho de capital aliada existência de condições suspensivas.

10.1. Diz (e-fls. 10.620):

26. Neste sentido, a impugnação apresentada pelo Recorrente abordou ponto fulcral para o afastamento da autuação a ele imputada, qual seja, o fato de que o cálculo do ganho de capital por ele realizado observou as normas legais e se deu de forma correta e incensurável, uma vez que havia condições suspensivas que impediam o oferecimento à tributação “a prazo” nos moldes pretendidos pela Autoridade Fiscal.

27. Assim, o lançamento do Fisco não subsiste diante da higidez do procedimento adotado pelo Recorrente, **o que não foi objeto de análise pela DRJ** quando da prolação de sua decisão.

28. Assim, da leitura do voto condutor da decisão recorrida percebe-se que a I. Turma Julgadora em momento algum aprecia os fatos e argumentos apresentados pelo Recorrente no referido item.

29. Este ponto possui fundamental importância para a defesa apresentada, haja vista que o Recorrente envidou esforços para esclarecer que o procedimento por ele adotado quando da apuração do ganho de capital ocorreu de acordo com o quanto previsto nas normas legais que regem a matéria e que a premissa da qual a Fiscalização partiu - venda das ações “a prazo” - é equivocada e macula por completo a reapuração do ganho de capital por ela realizada.

30. Como se vê, o Recorrente discorreu em diversas páginas sobre a correção do procedimento adotado para apuração do ganho de capital.

31. Não obstante, a I. Turma Julgadora se absteve de qualquer comentário ou consideração a respeito do assunto.

32. Assim, é inquestionável que acórdão recorrido não apreciou parte substancial dos argumentos desenvolvidos pelo Recorrente capazes de, em tese, cancelar, senão integralmente, ao menos parte significativa do crédito tributário sob escrutínio deste E. Tribunal.

11. Não assiste razão ao Recorrente. O Direito brasileiro adotou o sistema da persuasão racional do julgador, ou livre convencimento (artigo 371 do Código de Processo Civil e artigo 9º do Decreto 70.235/1972), segundo o qual "o julgador é livre para decidir segundo seu convencimento, que necessariamente deve estar pautado no conjunto probatório constante dos autos".

11.1. Verifico que a decisão de primeira instância procedeu dissertação minuciosa sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e elementos probatórios produzidos pelas partes, e neste contexto, e formou livre convicção no sentido de não acolher o pleito do contribuinte.

11.2. Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, nem em ofensa ao direito ao contraditório, à ampla defesa ou ao princípio da motivação. Identifica-se, na verdade, irresignação da recorrente em face da apreciação que tal decisão fez do acervo jurídico-probatório.

11.3. Rejeitada, pois, a preliminar de nulidade suscitada no recurso.

QUESTÃO PRELIMINAR - NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO COMETIDO PELA TURMA JULGADORA

12. Consoante a argumentação deduzida a partir do item 171 da peça recursal (e-fls. 10.651 e seguintes), a decisão de piso inovou e se equivocou na aplicação do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Diz:

171. Como antecipado, no âmbito tributário, há dois fundamentos possíveis para a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes: (i) a simulação, com fundamento no art. 149, inciso VII, do CTN, e a utilização da regra geral prevista no parágrafo único do art. 116, também do CTN, que trata dos "atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária".

172. Importante ressaltar que este último dispositivo, também conhecido por norma geral antielisiva, ao contrário do entendimento do acórdão recorrido, não possui aplicação imediata, em decorrência da expressa necessidade de regulamentação por lei ordinária, como previsto expressamente em seu texto.

173. Neste ponto, cumpre ressaltar que a decisão recorrida invoca o mencionado art. 116, do CTN, de forma inovadora, tendo em vista que tal dispositivo não havia sido mencionado pela Autoridade Fiscal, fato que, por si só, demonstra a nulidade da autuação fiscal, por vício na sua fundamentação legal (cometido pela Autoridade Fiscal) e a nulidade da decisão recorrida por inovação no critério jurídico (cometida pela Turma Julgadora a quo).

174. Desse modo, este E. CARF deve reconhecer a nulidade do lançamento fiscal por pretender desconsiderar o negócio jurídico firmado entre a Fortbras, a União Participações e o Recorrente, bem como desconsiderar o contrato por ele firmado, valores recebidos e tributos recolhidos, sem que o art. 116 do CTN, que trata de norma antielisiva elencando as hipóteses de desconsideração de atos e negócios, tenha sido utilizado como fundamento.

175. Não obstante a omissão da Autoridade Fiscal, fato é que esta jamais poderia tê-lo invocado, visto que este depende de lei ordinária para ser aplicado.

(...)

183. Logo, inaplicável o dispositivo por se tratar de norma de eficácia limitada.

184. Neste sentido, as normas de eficácia limitada e aplicabilidade diferida são as que dependem de lei para regulamentá-las. Tais normas, quando promulgadas, tem eficácia jurídica, mas não efetividade (eficácia social). Logo, não produzem todos os seus efeitos, que dependem de lei para se concretizar¹⁹.

185. Esta é a melhor classificação do Art. 116, parágrafo único do CTN. Afinal, a sua redação condiciona sua aplicabilidade desde que “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

13. Não assiste razão ao Recorrente. A respeito do tema, acompanho o posicionamento defendido pela Fazenda Nacional, no sentido de que a norma do parágrafo único, do artigo 116, do CTN possui aplicação imediata e direta, porquanto sua eficácia é total, embora possa vir a ser contida por outras normas futuramente, legitimando a desconsideração de atos simulados, em reforço à previsão contida em outros dispositivos legais que já autorizavam esse procedimento.

14. Nessa linha, colaciono decisões prolatadas por este CARF relativas à matéria:

Acórdão nº **9101-003.447**, de 3/3/2018

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios

jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101-002.953.

Acórdão nº **9101-002.953**, de 3/7/2017

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

Dessa forma, em face a todo o exposto nesse tópico, concluímos pela improcedência das alegações recusais quanto à ausência de fundamentação legal para a desconsideração das contratações efetuadas, devendo, pois, ser mantida a decisão de primeira instância. (grifei)

15. Rejeita-se, também, a preliminar suscitada relativa à aplicação da norma antielisiva pela decisão de primeira instância.

QUESTÕES DE MÉRITO

16. O cerne da controvérsia a ser apreciada pelo Colegiado diz respeito aos efeitos tributários decorrentes da complexa situação fática relatada nos autos, pertinente às reorganizações societárias empreendidas para a venda das empresas integrantes do GRUPO UNIÃO à FORTBRÁS, com a emissão de novas ações da holding UNIÃO PARTICIPAÇÕES, na data do fechamento do negócio de compra e venda, com o objetivo de encadear redução artificial do ganho de capital dos ex-sócios, dentre os quais, o Recorrente.

17. A recorrente, de um lado, centra a argumentação, preponderantemente, em razões econômicas para adotar o planejamento tributário descrito nos autos, e sustenta a licitude da operação.

18. Em nosso entendimento, porém, a análise acurada da complexa situação fática descrita nos autos, realça, sem dúvida, a construção artificial analisada de maneira minuciosa no Termo de Verificação Fiscal. Em nossa visão, as constatações fiscais demonstram a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, montado para pagamento de imposto de renda sobre ganho de capital em valor bem inferior ao efetivamente devido.

19. As constatações fiscais evidenciaram a construção artificial e lesiva que redundou na transferência dos cerca de R\$ 97 milhões a título de aporte de capital, e não como parte do preço, constituindo uma forma de disfarce da grandeza da operação que efetivamente se processava, com a finalidade única de reduzir artificialmente o montante de IRPF devido pelos ex-sócios.

19.1. Valho-me de excertos da peça ofertada pela Procuradoria Fazenda Nacional para salientar as circunstâncias fáticas do planejamento tributário abusivo evidenciado nos autos.

A autoridade fiscal concluiu, a partir da análise conjunta das operações societárias empreendidas para a venda das empresas integrantes do GRUPO UNIÃO à FORTBRÁS, que a emissão de novas ações da holding UNIÃO PARTICIPAÇÕES, na data do fechamento do negócio de compra e venda, teve como único objetivo a redução artificial do ganho de capital dos ex-sócios, dentre os quais se inclui o contribuinte JOÃO HENRIQUE CHECON.

As circunstâncias detalhadas no termo de verificação fiscal evidenciam a existência de planejamento tributário abusivo. Isso porque, ainda que individualmente analisadas, as operações possuam requisitos formais de validade, o exame do conjunto revela inexistir qualquer propósito negocial na emissão de novas ações, que fez com que aportassem na UNIÃO PARTICIPAÇÕES mais de R\$ 97 milhões na data do fechamento (31/08/2018), recursos que foram imediatamente transferidos aos ex-sócios, parte de forma direta e parte de forma indireta, por meio da AUTOVIX.

O mecanismo adotado de realizar a transferência dos cerca de R\$ 97 milhões a título de aporte de capital, e não como parte do preço, constituiu uma forma de disfarce da grandeza da operação que efetivamente se processava, com a finalidade única de reduzir artificialmente o montante de IRPF devido pelos ex-sócios.

Conforme bem esclareceu a autoridade fiscal, se o aporte de capital realizado pela FORTBRÁS ocorresse de maneira direta, ou seja, se fizesse parte do preço das ações adquiridas da UNIÃO, como seria o caminho natural, haveria um quantum tributário a ser recolhido. Entretanto, o artifício empregado de injetar recursos na UNIÃO a título de aporte de capital, por meio da cessão do direito de preferência dos ex-sócios (vendedores na alienação da

participação societária da UNIÃO), eliminou irregularmente o tributo devido na operação.

E aqui cabe ressaltar que o proveito econômico do aporte de capital beneficiou os ex-sócios da UNIÃO, dentre eles o contribuinte JOÃO HENRIQUE FIORIO CHECON, que figurava como sócio majoritário. Destaque-se que no mesmo dia da integralização de capital os recursos financeiros foram repassados a eles, diretamente por intermédio de pagamentos dos lucros distribuídos e de dívidas da UNIÃO, e indiretamente devido à quitação de dívidas junto à AUTOVIX, holding da qual eles participavam como únicos sócios.

Todas essas circunstâncias, minudentemente descritas no relatório fiscal, e analisadas em conjunto, revelam que a emissão de novas ações na UNIÃO PARTICIPAÇÕES (que resultou no aporte de capital pela FORTBRÁS), concomitantemente à alienação da participação societária, não teve qualquer propósito negocial, a não ser reduzir artificialmente o valor devido a título de ganho de capital,

(...)

Ora, a análise das circunstâncias em que se processou a transferência das ações do GRUPO UNIÃO para a FORTBRÁS não deixa dúvida que todo o montante despendido pela adquirente no dia 31/08/2018 ocorreu em virtude da aquisição da participação acionária. De fato, independente do *nomen iuris* constante no contrato “de compra e venda de ações e outras avenças”, o certo é que todo o dinheiro que saiu da conta bancária da FORTBRÁS, seja a título de aporte de capital (R\$ 97.740.879,34), seja a título de preço pelas ações da UNIÃO (R\$ 148.517.555,96), foi utilizado para remunerar os sócios do GRUPO UNIÃO pela transferência do direito de propriedade sobre as ações das empresas.

(...)

Uma vez demonstrado que os recursos do aporte de capital foram integralmente direcionados aos sócios alienantes do GRUPO UNIÃO, no mesmo dia em que depositados na conta da UNIÃO PARTICIPAÇÕES, em data coincidente com o fechamento do negócio de compra e venda, robustece-se a tese fiscal de que o montante pago a título de aporte de capital deve compor o preço da alienação.

20. Em prosseguimento, por entender hígida a decisão de primeira instância, ao proceder a análise criteriosa da situação fática subjacente que lhe foi submetida pela impugnação, inclusive quanto à aplicação da norma antielisiva, adoto como razões de decidir as razões insertas no voto da decisão recorrida.

Início da transcrição do voto inserto no Acórdão nº 103-009.888

(...)

2 MÉRITO

Não há dúvida de que a prática de simulação é um ato ilícito e resulta em evasão fiscal não albergada pelo nosso ordenamento jurídico. O art. 167 do Código Civil aprovado pela Lei nº 10.406/2002 (CC/2002), dispõe que é nulo o negócio jurídico simulado, mas subsiste o que se dissimulou, se for válido na substância e na forma. O §1º do art. 167 do CC/2002 estabelece os parâmetros da simulação, que ocorre nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

O Auditor Fiscal comprovou que a transação efetivamente realizada foi outra que não a declarada pelas partes. Diferentemente do caso exibido pelo impugnante julgado originalmente pelo CARF e depois pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (página 30 da impugnação), no presente caso, não há correspondência da substância das operações com as formas adotadas para a sua realização. Aqui pode-se dizer que houve abuso de forma, pois foram utilizadas formas jurídicas atípicas para se chegar ao resultado econômico almejado com o único objetivo de economia de tributo, como se verá adiante. O abuso de forma, no caso, contudo, acaba sendo um dos elementos que comprovam a simulação verificada e atestada pela autoridade fiscal. Houve declaração de vontade discordante com a intenção real que transborda dos fatos apurados.

O impugnante alega que o Fisco se baseou “quase que inteiramente na alegação de que as operações teriam sido implementadas sem um ‘propósito negocial’, visando apenas uma economia fiscal”. Ele argumenta que sua compra das participações societárias dos sócios minoritários das Subsidiárias JH se deu para que não houvesse complexidade e morosidade nas negociações com os compradores. Mais uma vez, embora realmente o Auditor Fiscal tenha salientado a falta de propósito negocial, ele também acabou por utilizá-la como um dos elementos de prova da simulação demonstrada e comprovada. O próprio impugnante admite que a simulação é causa para a desconsideração do negócio jurídico simulado e a cobrança de tributo com base nos fatos realmente ocorridos (fatos dissimulados).

A existência de simulação é suficiente para fundamentar o lançamento nos moldes em que foi feito. *Ad Argumentandum Tantum*, aplica-se também ao caso a norma introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

*Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (Incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001) GRIFEI*

O parágrafo único do art. 116 do CTN foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2446. A parte vinculante da decisão é o dispositivo, não havendo qualquer decisão no sentido de considerar necessária uma regulamentação por lei ordinária. O trecho do voto da Ministra Carmén Lúcia destacado pelo impugnante nem sequer cabe no caso, uma vez que ela ressalta que, a seu ver, a norma não proíbe o contribuinte de buscar economia fiscal por vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, porém, no caso, houve simulação. Ademais, mesmo a Ministra Carmén Lúcia tendo dado a entender que tal dispositivo legal somente alberga a evasão fiscal e que é necessária a regulamentação, não houve repercussão na decisão propriamente dita, que é a seguinte:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRATO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONTIGURA DAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão do Plenário, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, julgar improcedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes. Sessão Virtual de 1.4.2022 a 8.4.2022.

No voto, a parte dispositiva:

10. Pelo exposto, voto pela improcedência do pedido apresentado na presente ação.

Não há, portanto, decisão vinculante no sentido que o impugnante quer dar. De qualquer forma, provada a simulação, como se verá a seguir, mesmo que se queira dar à lei o entendimento mencionado pela Ministra Carmén Lúcia, está enquadrado o caso aqui discutido.

A avença pela qual o Contribuinte compraria as cotas dos minoritários e as venderia para a Fortbras consta no Contrato de Compra e Venda com esta última. O Contrato de Compra e Venda foi assinado em 14/07/2018 e previa essa transação entre Contribuinte e sócios minoritários. Os contratos de compra e venda entre Contribuinte e sócio minoritários foram assinados no dia anterior. O fato é que no momento do recebimento dos valores pelo Contribuinte pelas participações, era ele o proprietário. Foi ele que recebeu o preço pela venda delas à Fortbras. Assim, o valor recebido pelo Contribuinte da Fortbras em face do Contrato de Compra e Venda deve fazer parte do preço total pago a ele. É isso que apurou o Auditor Fiscal:

*Durante o processo de reestruturação societária, que terminaria com a alienação de todas as ações da UNIÃO para a FORTBRAS, as empresas do GRUPO UNIÃO foram agrupadas em dois conjuntos empresariais denominados de: "**SUBSIDIÁRIAS JH**" e "**SUBSIDIÁRIAS UP**".*

*O contrato de compra e venda pactuado com a FORTBRAS denominou de "**SUBSIDIÁRIAS JH**" o conjunto de empresas abaixo identificadas, nas quais a UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A já participava nos quadros societários em conjunto com sócios minoritários (pessoas físicas).*

[...]

*No contrato de compra e venda consta que **JOÃO HENRIQUE** faria a aquisição e pagamento da integralidade das cotas dos sócios minoritários, de forma que, na Data do Fechamento, eles não tenham qualquer participação no capital social das subsidiárias, e assim, os quadros societários das **SUBSIDIÁRIAS JH** teriam apenas a **UNIÃO** e **JOÃO HENRIQUE**.*

*Essa obrigação de **JOÃO HENRIQUE**, denominada de "**DÍVIDA MINORITÁRIOS**", é identificada no contrato da seguinte forma:*

[...]

*O contrato também estabelece que a FORTBRAS comprará de **JOÃO HENRIQUE** as participações societárias dos minoritários pelo preço de **R\$ 24.438.000,00**.*

[...]

Nesse sentido, em **13/07/2018**, JOÃO HENRIQUE assinou contratos de compra e venda com ANGELA MARIA CHECON, MÁRCIA FIORIO CHECON, JOSÉ ARISTIDES FRIZERA e ADÉZIO JOSÉ JUSTI para aquisição das participações societárias que eles detinham na SUBSIDIÁRIAS JH, sendo que os valores pactuados seriam pagos após a Data do Fechamento combinada com a FORTBRAS (contratos às fls. 2110/2131).

Dessa forma, JOÃO HENRIQUE assumiu o compromisso de pagar **R\$ 24.438.000,00** aos sócios minoritários, nos seguintes montantes:

[...]

De acordo com os correspondentes DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL, documentos e planilhas fornecidas pelo fiscalizado e diligências realizadas nos ex-sócios, confirmamos o custo de aquisição de JOÃO HENRIQUE em relação às participações societárias dos minoritários em cada empresa.

[...]

Concluída essa etapa, os quadros societários das SUBSIDIÁRIAS JH passaram a ser formados somente por JOÃO HENRIQUE e pela UNIÃO.

Em seguida, JOÃO HENRIQUE alienou suas participações societárias para a FORTBRAS pelo mesmo montante pelas quais elas foram adquiridas (**R\$ 24.438.000,00**), conforme pactuado na cláusula "**2.4 PREÇO SUBSIDIÁRIA JH**", do contrato de compra e venda.

O valor foi entregue a JOÃO HENRIQUE mediante transferência financeira eletrônica da FORTBRAS, em 31/08/2018 - Data do Fechamento (TED fls. 1496), sendo, em seguida, integralmente repassado aos respectivos sócios minoritários no período de agosto a outubro de 2018 (TED às fls. 2056/2064). ANGELA MARIA CHECON, por exemplo, recebeu sua parte (R\$ 10 milhões) em 20/09/2018 (fls. 2057).

Devido ao valor de alienação das SUBSIDIÁRIAS JH ser igual ao custo de aquisição, não houve ganho de capital nessas alienações realizadas por JOÃO HENRIQUE.

[...]

De acordo com a cláusula 2.3 do contrato de compra e venda, que trata da aquisição de 28.234.257 ações da UNIÃO, o preço pactuado foi de R\$ 148.517.555,96.

Todavia, se adicionarmos os montantes financeiros representativos da permuta das 30.265.743 ações da UNIÃO (R\$ 30.265.743,00), da aquisição das participações societárias das SUBSIDIÁRIAS JH (R\$

24.438.000,00), e do aporte de capital realizado pela FORTBRAS (R\$ 97.740.879,34), o preço total do negócio chega a R\$ 300.962.178,31, quantia muito próxima da proposta inicial apresentada pela adquirente em 2017 (R\$ 300.000.000,00).

UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A		
RECURSOS FINANCEIROS PACTUADOS		
CONTRATO DE COMPRA E VENDA	QUANTIDADE DE AÇÕES NEGOCIADAS	VALOR DE AQUISIÇÃO (R\$)
Preço União (cláusula 2.3)	-	148.517.555,96
Preço Subsidiária JH (cláusula 2.4)	-	24.438.000,00
1. SUBTOTAL (Ações Vendidas)	28.234.257	172.955.555,96
2. Ações Permutadas	30.265.743	30.265.743,00
3. Aporte de Capital (Novas Ações)	18.581.246	97.740.879,34
4. TOTAL (1+2+3)	77.081.246	300.962.178,31

A motivação para a compra anterior das ações das Subsidiárias JH, portanto, não interfere no fato de que, posteriormente, o Contribuinte as vendeu para a Fortbras juntamente com os demais elementos existentes no mencionado Contrato de Compra e Venda. Independente dessa motivação, portanto, o valor de R\$ 24.438.000,00 deve compor o preço da venda.

Ao contrário do que afirma o impugnante, o Auditor Fiscal não disse que a oferta era vinculante. Ele jamais afirmou que o preço estabelecido na oferta era o real preço da transação. Depois de demonstrar que houve uma simulação, ele comparou o real valor da venda com o valor da oferta, frisando que eram valores parecidos, da mesma dimensão, o que consiste em um forte indício, o qual, quando analisada juntamente com todo o conjunto probatório, corrobora o valor por ele apurado como o real valor da transação.

Na verdade, a autoridade fiscal comparou as quantidades de ações negociadas e os valores envolvidos na oferta e no citado contrato e demonstrou que sem o aporte de capital no valor de R\$ 97.740.879,34, ocorreria a situação esdrúxula de as ações terem sido vendidas por um valor bem inferior ao valor apurado por ocasião da oferta:

Se considerarmos as quantidades de ações negociadas e os valores envolvidos em cada situação, constatamos que a configuração contratual utilizada na negociação diluiu o preço unitário das ações

da UNIÃO de R\$ 5,13 (em 2017), para R\$ 3,90 (em 2018); porém, no aporte de capital, o preço unitário da ação integralizada (R\$ 5,26) está muito próximo do preço unitário da oferta inicial.

DISCRIMINAÇÃO	QUANTIDADE DE AÇÕES DA UNIÃO	VALOR (R\$)	PREÇO UNITÁRIO DA AÇÃO (R\$)
OFERTA DE 2017	58.500.000	300.000.000,00	5,13
CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE 2018	77.081.246	300.962.178,31	3,90
APORTE DE CAPITAL (novas ações)	18.581.246	97.740.879,34	5,26

Na verdade, veremos que a emissão das novas ações da UNIÃO serviu para excluir a quantia de R\$ 97.740.879,34 da tributação do imposto sobre ganho de capital, que seriam devidos pelos ex-sócios, tendo em vista que o aporte de capital está fora do campo de incidência do imposto sobre ganho de capital.

Aliás, a cláusula 2.1 do contrato de compra e venda previa que 10% (dez por cento) do aporte de capital seria destinado para o capital social e 90% (noventa por cento) para reserva de capital, mas isso não consta nos registros contábeis da UNIÃO, conforme Balancete de 31/08/2018 (fls. 8966/8976) e o Livro Diário n° 02 (fls. 5930/8911).

*Seguindo o caminho do dinheiro integralizado no dia 31/08/2018, verifica-se **que na mesma data** os recursos financeiros **foram totalmente empregados na quitação de obrigações da UNIÃO**, como por exemplo: pagamentos de dívidas com a AUTOVIX, pagamento a JOÃO HENRIQUE pelas cotas societárias adquiridas das SUBSIDIÁRIAS UP e pagamentos de distribuição de lucros aos ex-sócios.*

Vê-se, portanto, que o Contribuinte vendeu participações suas nas Subsidiárias UCP para a União, mas, na verdade, quem lhe pagou pelas ações foi a Fortbras, quando do aporte citado, depois que esta adquiriu o controle da União. Em outras palavras, **consta no contrato que o aporte de capital seria destinado ao capital social da União, mas, na verdade, foi destinado ao Contribuinte para pagamento de parte das ações adquiridas pela Fortbras.**

Vale lembrar que o aporte de capital foi efetuado em momento em que a Fortbras já tinha o controle total da União e do Grupo União. Na data da assinatura do contrato (14/07/2018), o capital social da União Participações S/A era de 58.500.000 ações ordinárias ao custo unitário de R\$.1,00, distribuídas entre os sócios João Henrique Fiorio Checon (80%), João Pedro Paganini Checon (10%), Gabriel Paganini Checon (10%). Até a data do fechamento (31/08/2018) foram executadas as seguintes operações: (a)

venda de 28.234.257 ações para a Fortbras; (b) permuta da parte restante (30.265.743 ações) com ações da Fortbras. Pela venda das ações, foi estabelecido o preço de R\$.148.517.555,96, parte à vista, na Data do Fechamento (R\$ 38.194.975,31), e parte à prazo, a ser paga no terceiro aniversário da Data do Fechamento (R\$.110.322.580,65):

ALIENAÇÃO DAS 28.234.257 AÇÕES DA UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A		
SÓCIO	QUANTIDADE DE AÇÕES VENDIDAS	VALOR CONTRATADO (R\$)
JOÃO HENRIQUE	22.587.405	118.814.044,77
JOÃO PEDRO	2.823.426	14.851.755,60
GABRIEL	2.823.426	14.851.755,60
TOTAL	28.234.257	148.517.555,96

Foi confirmada a permuta na análise dos documentos apresentados pela empresa de São Paulo. Os montantes financeiros representativos das ações da Fortbras entregues na permuta são iguais aos valores de aquisição das ações da União dos ex-sócios. Nas DIRPF de João Henrique Fiorio Checon, João Pedro Paganini Checon e Gabriel Paganini Checon, foi informado que as ações integralizadas na Fortbras ocorreram a valor de custo de aquisição, situação de permuta sem torna.

Assim, apesar de possuir controle total da União e do Grupo União mediante a compra e permuta das ações, foi estabelecido no contrato de compra e venda que a Fortbras faria o aporte de capital de R\$ 97.740.879,34 na União, por meio de cessão do direito de preferência dos vendedores das novas ações emitidas da União (fls. 2257/2340), montante que foi repassado aos ex-sócios. O Auditor Fiscal detalha essa operação:

Então, na Data do Fechamento, apurou-se nova quantidade de ações a serem emitidas, que resultou na entrega de 18.581.245 novas ações da UNIÃO à FORTBRAS, conforme registrado no TERMO DE FECHAMENTO (fls. 2758/2782).

UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A (NA DATA DO FECHAMENTO – 31/08/2018)				
SÓCIO	AÇÕES VENDIDAS	AÇÕES PERMUTADAS	NOVAS AÇÕES EMITIDAS	TOTAL AÇÕES DA FORTBRAS
JOÃO HENRIQUE FIORIO CHECON	22.587.405	24.212.595	14.864.996	61.664.996
JOÃO PEDRO PAGANINI CHECON	2.823.426	3.026.574	1.858.125	7.708.125
GABRIEL PAGANINI CHECON	2.823.426	3.026.574	1.858.125	7.708.125
SUB-TOTAL	28.234.257	30.265.743	18.581.245	77.081.245
TOTAL	58.500.000		18.581.245	77.081.245

O aporte de capital foi integralizado no dia 31/08/2018, mediante TED da FORTBRAS enviada para a conta bancária da UNIÃO no ITAÚ (doc. às fls. 2845), confirmando o que foi decidido na AGE de mesma data (fls. 4052/4054).

Porém, sobressai o fato de que, no mesmo dia do recebimento do aporte de capital, os recursos financeiros foram inteiramente repassados pela UNIÃO aos ex-sócios, direta e indiretamente, conforme veremos a seguir.

O Auditor Fiscal diz, ainda, que, embora na cláusula “3.5 ATOS DE FECHAMENTO” do Contrato de Compra e Venda conste que os Vendedores e/ou a União pagariam a “DÍVIDA AUTOVIX”, “DÍVIDA MINORITÁRIOS”, Distribuição de Dividendos, etc., foi constatado que na Data do Fechamento, a União Participações ainda não tinha quitado tais dívidas e **não tinha recursos financeiros disponíveis suficientes para quitá-las:**

Sabemos que na contabilidade comercial os recursos disponíveis são aqueles de liquidez imediata, e são escriturados nas contas CAIXA, BANCO CONTA MOVIMENTO, APLICAÇÕES FINANCEIRAS, etc.

No presente caso, com base no plano de contas e no Livro Diário n° 02 de 2018, entregue via Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) em 31/05/2019, constatamos que o saldo de recursos disponíveis da UNIÃO, no início do dia 31/08/2018, era de apenas R\$ 1.347.523,29, conforme mostra o quadro a seguir.

[...]

O Livro Diário n° 02 - 2018, baixado do Sped no formato de arquivo não paginável (documento de texto), encontra-se às folhas 5929.

O referido Livro Diário, o Plano de Contas, o Balancete levantado em 31/08/2018, o Razão das contas listadas no quadro acima e das demais contas mencionadas neste relatório, todos no formato de arquivo PDF, foram juntados às folhas 5930 a 10009.

Como se verifica no quadro acima, o saldo inicial do ATIVO DISPONÍVEL em 31/08/2018, era de R\$ 1.347.523,29, com a maior parte dos recursos de liquidez imediata da empresa alocados em aplicações financeiras nos bancos BANESTES e ITAÚ (R\$ 469.483,52 e R\$ 864.460,45, respectivamente).

Importa analisar detalhadamente o movimento ocorrido na conta BANCO ITAÚ S/A, que apresentava em 31/08/2018:

> Saldo inicial CREDOR, negativo, de R\$ 566,09;

> Saldo final, DEVEDOR, positivo, de R\$ 10,00; e

> Movimentos financeiros a débito e a crédito praticamente iguais, na ordem de R\$ 97,7 milhões, tendo em vista a realização do aporte de capital de R\$ 97.740.879,34, depositado pela FORTBRAS (TED às fls. 2845).

[...]

Os registros contábeis a crédito na conta do BANCO ITAÚ, ou seja, as saídas de recursos, ocorreram mediante 04 (quatro) lançamentos, cujos históricos indicam pagamentos efetuados à AUTOVIX, JOÃO HENRIQUE, JOÃO PEDRO e GABRIEL CHECON.

UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A LIVRO DIÁRIO Nº 2 LANÇAMENTOS CONTÁBEIS DO DIA 31/08/2018 DESTINAÇÃO DO APORTE DE CAPITAL					
CONTA	D / C	DÉBITOS	CRÉDITOS	HISTÓRICO	
2.01.01.01.01	DUPLICATAS A PAGAR	D	69.104.424,28		PG TITDUP082018 DE AUTOVIX PARTICIPAC OES S/A
1.01.01.02.02	BANCO ITAU S/A	C		69.104.424,28	PG TITDUP082018 DE AUTOVIX PARTICIPAC OES S/A
2.01.01.01.01	DUPLICATAS A PAGAR	D	1.074.669,31		PG TITDUP082018 DE GABRIEL PAGANINI C HECON
1.01.01.02.02	BANCO ITAU S/A	C		1.074.669,31	PG TITDUP082018 DE GABRIEL PAGANINI C HECON
2.01.01.01.01	DUPLICATAS A PAGAR	D	26.487.116,44		PG TITDUP082018 DE JOAO HENRIQUE FIOR IO CHECON
1.01.01.02.02	BANCO ITAU S/A	C		26.487.116,44	PG TITDUP082018 DE JOAO HENRIQUE FIOR IO CHECON
2.01.01.01.01	DUPLICATAS A PAGAR	D	1.074.669,31		PG TITDUP082018 DE JOAO PEDRO PAGANIN I CHECON
1.01.01.02.02	BANCO ITAU S/A	C		1.074.669,31	PG TITDUP082018 DE JOAO PEDRO PAGANIN I CHECON
TOTAL	-	-	97.740.879,34	97.740.879,34	-

(Diário – fls. 5930/8911)

[...]

Porém, conforme vimos acima, o saldo inicial em contas de disponibilidades de 31/08/2018 era de R\$ 1.347.523,29, e os diversos pagamentos efetuados nessa data importaram em mais de R\$ 97 milhões, consumindo inteiramente o aporte de capital realizado naquela data.

Não resta dúvida, portanto, de que a UNIÃO não tinha recursos disponíveis suficientes, na Data do Fechamento, para quitar as despesas lançadas na conta do banco ITAÚ, e que para isso, os ex-sócios utilizaram exclusivamente os recursos entregues pela FORTBRAS a título de aporte de capital.

Apesar dos ex-sócios terem assumido o compromisso de realizar a reorganização societária do GRUPO UNIÃO até a Data do Fechamento, aguardou-se o aporte de capital para, com esse recurso, realizar os pagamentos de compromissos dos quais todos (comprador e vendedores) tinham prévio conhecimento.

No item "3.1 ATOS DO FECHAMENTO" do TERMO DE FECHAMENTO, de 31/08/2018, as partes confirmam a realização do aporte de capital e os pagamentos acima mencionados (fls. 2758/2782).

[...]

Em resumo, o aporte de capital, concretizado na TED de fls. 2845, foi totalmente revertido em benefício dos ex-sócios: JOÃO HENRIQUE, JOÃO PEDRO e GABRIEL CHECON diretamente, e indiretamente por intermédio da AUTOVIX, holding na qual eles são os únicos sócios.

TABELA 5 UTILIZAÇÃO DADA AO APORTE DE CAPITAL FEITO PELA FORTBRAS NA UNIÃO PARTICIPAÇÕES EM 31/08/2018	
DISCRIMINAÇÃO	VALOR (R\$)
1. Pagamento de dívidas da UNIÃO PARTICIPAÇÕES com a AUTOVIX: R\$ 53.696.895,11 + R\$ 13.860.316,47	67.557.211,58
2. Pagamento de Aluguéis do ATACADO UNIÃO e do HIPERVAREJO com a AUTOVIX: R\$ 1.509.212,70 + R\$ 38.000,00	1.547.212,70
4. Pagamento do custo de aquisição das cotas societárias das SUBSIDIÁRIAS UP, adquiridas por JOÃO HENRIQUE	15.743.076,00
5. Devolução da integralização de capital feita por JOÃO HENRIQUE na UNIÃO COMÉRCIO DE PEÇAS	1.785.093,37
6. Devolução do Ganho de Capital auferido por JOÃO HENRIQUE em função da alienação das suas cotas das SUBSIDIÁRIAS UP	361.592,60
7. Pagamento de LUCROS DISTRIBUIDOS a JOÃO HENRIQUE	8.597.354,47
8. Pagamento de LUCROS DISTRIBUIDOS a JOÃO PEDRO	1.074.669,31
9. Pagamento de LUCROS DISTRIBUIDOS a GABRIEL	1.074.669,31
TOTAL	97.740.879,34

O próprio documento bancário (TED) registra a finalidade do UNIÃO em 31/08/2018: "**Pagamento de Fornecedores**".

Diante do relato e provas trazidas pelo Auditor Fiscal, resta confirmado que a emissão das novas ações da *holding* União Participações, que foram integralmente adquiridas pela Fortbras, teve como único objetivo reduzir artificialmente o ganho de capital dos ex-sócios. Como disse o Auditor Fiscal, analisadas individualmente, as operações praticadas nas alienações das empresas do Grupo União e da própria União demonstram um disfarce da

operação que realmente ocorreu, detectada quando se analisa a operação como um todo, ou seja, o conjunto das operações praticadas. Como dito pelo Auditor Fiscal:

Afinal, conforme visto, a cessão do direito de preferência dos ex-sócios em relação às novas ações societárias emitidas está fora do campo de incidência tributária e, assim, não houve a obrigação principal a ser satisfeita mediante o pagamento de imposto.

Se o aporte de capital realizado pela FORTBRAS ocorresse de maneira direta, ou seja, se fizesse parte do preço das ações adquiridas da UNIÃO, como parece mais natural, haveria um quantum tributário a ser recolhido, que será apurado adiante. Todavia a cessão do direito de preferência das novas ações da empresa eliminou, irregularmente, o tributo devido na operação.

Também não se pode esquecer que o proveito econômico do aporte de capital beneficiou os ex-sócios; já que, no mesmo dia da integralização de capital os mesmos recursos financeiros foram repassados a eles, diretamente por intermédio de pagamentos dos lucros distribuídos e de dívidas da UNIÃO; e indiretamente, devido a quitação de dívidas junto à AUTOVIX, holding na qual eles também são os únicos sócios.

Cabe ressaltar, no entanto, que se admite o planejamento tributário, desde que feito sem a intenção de ocultar o fato gerador do tributo. O ganho de capital na alienação de bens e direitos pode ser planejado de forma a onerar o mínimo possível o contribuinte, observada a legislação do Imposto de Renda que trata da matéria e os pressupostos vinculados à licitude.

Com efeito, não se pode desconsiderar que as pessoas físicas e jurídicas têm o direito de planejar suas operações dentro de parâmetros mais econômicos, buscando a redução de custos e a otimização de lucros.

No entanto, deve o planejamento tributário pautar-se pela legalidade, sendo defesa a utilização de artifícios fraudulentos, dolosos ou simulados com o propósito de reduzir ou excluir a incidência de tributos.

O impugnante alega:

49. Com efeito, importa ressaltar que a exigência da quitação de dívidas é uma condição negocial habitual em operações de fusões e aquisições. Isso porque, é compreensível que Vendedores negociem a própria segurança jurídica de não se sujeitarem a eventual inadimplência.

50. Assim sendo, de modo a evitar futuros constrangimentos e novas obrigações entre as partes, os Vendedores e Compradores acordaram que a União Participações deveria quitar as dívidas intercompany até a data do Fechamento.

51. Nesse sentido, considerando que a União Participações não possuía caixa suficiente para quitar os mencionados passivos, antes da efetiva compra das ações da União Participações, estabeleceu-se que a Fortbras realizaria um aporte de capital no montante de R\$ 97.740.879,34 na União Participações na data de fechamento, mediante emissão de 15.844.284 novas ações possibilitada após cessão do direito de preferência dos Vendedores.

[...]

52. O aporte de capital foi integralizado pela Fortbras na União Participações em 31/08/2018, mediante transferência bancária enviada para a conta da União Participações (e não para a conta dos Vendedores) (fls. 2845 dos autos), fato que desmente a afirmação da Autoridade Fiscal no sentido de que "j) todo o valor resultante do aporte de capital, ocorrido simultaneamente à venda das ações, ficou à disposição dos sócios que, inclusive, utilizou-o inteiramente em benefício próprio; retirando-se da empresa em seguida" (fl. 54 do Relatório Fiscal).

53. Na mesma data, 31/08/2018, os recursos financeiros recebidos pela União Participações foram empregados na quitação das dívidas. Conforme bem reconhecido pela Autoridade Fiscal, tais transferências referem-se aos pagamentos das dívidas intercompany, abaixo segregadas, sendo que a efetiva existência delas é inquestionável:

[...]

54. Nesse contexto, quanto ao aporte de capital da Fortbras na União Participações utilizado para quitar as dívidas intercompany, importa ressaltar que, ao contrário do que entendeu a Autoridade Fiscal, tal montante jamais compôs o preço de venda desta, motivo pelo qual não foi e nem deveria ser considerado quando da apuração do ganho de capital do Impugnante.

55. E isso se dá por questões negociais e mercadológicas.

56. Como é de conhecimento geral, o fato de uma empresa possuir dívidas substanciais, por si só, já faz com que o seu preço de mercado seja menor do que uma empresa sem dívidas.

A alegação do impugnante é contraditória. Ele diz que por garantia para os vendedores, a União Participações deveria quitar as dívidas intercompany até

a data do Fechamento. Mas admite que a empresa não tinha recursos para quitar as dívidas. Ou seja, desde o início se sabia que as dívidas da empresa para com os próprios sócios seriam pagas pela compradora. Em outras palavras, não houve uma diminuição do preço preliminarmente apurado por causa das dívidas, mas sim um pagamento da compradora para os sócios, servindo a empresa apenas como intermediária desse pagamento. O montante, portanto, faz parte do preço da venda. É verdade que a existência de dívidas de uma empresa diminui seu preço em uma venda. No caso, porém, os beneficiários das dívidas eram os próprios sócios da empresa e as circunstâncias expostas evidenciam que se prestaram a disfarçar a real operação efetuada. Ademais, destaca-se o lapso de tempo em que as operações foram feitas, que evidenciam que todas elas tiveram como objetivo dissimular a venda e diminuir o Imposto sobre o Ganho de Capital.

Tais dívidas surgiram logo depois da criação da União Participações:

- R\$ 67.557.211,58: a *holding* foi constituída em 07/12/2016 e as dívidas surgiram em 27/01/2017 e 27/09/2017, no mesmo ano em que houve a oferta formal da Fortbras (13/11/2017). Essa oferta baseou-se em informações levantadas no mesmo ano da criação dessa *holding*, em 2016. Foi feito um levantamento e a compradora avaliou a empresa em R\$ 300.000.000,00. O impugnante alega que houve diligências posteriores e negociações para só então terem sido contemplados no preço de venda e no acordo os reflexos dessas dívidas. As dívidas para com os sócios (direta e indiretamente) têm um montante praticamente igual à diferença entre o preço estipulado na oferta e o preço que efetivamente constou no Contrato de Compra e Venda.
- R\$ 24.438.000,00: valor que o Contribuinte deveria pagar aos sócios minoritários pela aquisição da totalidade das cotas da Subsidiária JH. Como já se viu, esse montante deve compor o valor da venda, já que não há dúvida de que pertenciam ao Contribuinte quando da efetiva venda à Fortbras. Ele as adquiriu dos sócios minoritários e depois elas foram vendidas à Fortbras.
- R\$ 10.746.693,09: Distribuição de Dividendos União. Os dividendos foram deliberados e declarados pela União Participações em 29/06/2018, imediatamente antes da assinatura do Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças com a Fortbras (14/07/2018) e bem depois da carta com a oferta (13/11/2017).
- R\$ 1.785.093,37: Contas a pagar da União Comércio de Peças Ltda. Esse valor corresponde ao valor do capital social dessa empresa integralizado pelo Contribuinte ao ingressar no quadro societário, em 13/07/2018, véspera de assinatura do contrato de compra e venda com a Fortbras (fls. 2.068/2.070). Essa participação foi comprada

pela União, que efetuou o pagamento desse valor ao Contribuinte com o aporte de capital feito pela Fortbras na Data do Fechamento.

- R\$ 1.351.223,05: Contas a pagar da Ambra Importadora e Exportadora Ltda.
- R\$ 1.547.212,70: Aluguéis a pagar à Autovix.

Na verdade, o argumento do impugnante acaba por reforçar o fato de que o preço, na verdade, foi aquele apurado pelo Auditor Fiscal. Como aparece no texto de Alexandre Póvoa citado pela impugnante:

Quando uma companhia opta pelo anúncio do valor da transação, com a divulgação explícita do montante da dívida da companhia, uma consequente tese errônea é defendida por alguns: "A dívida deve também ser incluída na base de ganho de capital, por se tratar de um benefício para o vendedor, que se livra do passivo".

Essa premissa é falsa porque o vendedor certamente recebeu um "valor a menor" na transação, exatamente pelo fato de a companhia ter dívida a pagar. Cabe enfatizar que, se essa dívida não existisse potencialmente o valor pago aos acionistas seria superior. O tamanho do passivo é obviamente levado em consideração na fixação do preço final por comprador e vendedor."

Ora, no caso, a dívida foi paga ao próprio vendedor, por meio de operações que disfarçaram aquela realmente ocorrida, o que foge totalmente a esse raciocínio. A diminuição do preço acabou não ocorrendo, mas sim a mudança artificial e aparente da natureza do valor pago.

Além disso, as cláusulas do Contrato de Compra e Venda e do Termo de Fechamento evidenciam que houve um esforço para que a operação de compra e venda realmente ocorrida fosse dispersada em operações que só existiram em aparência, mas não materialmente. No contrato foi previsto o aporte de R\$ 97.740.879,34, mas também na cláusula "3.5 Atos de Fechamento", (v) foi previsto que seriam os vendedores e/ou a União que realizariam o pagamento das dívidas citadas:

3.5. Atos de Fechamento. (A) Cumpridas as Condições Precedentes, as Partes efetivarão o Fechamento. Para que ocorra o Fechamento, as Partes praticarão ou farão com que sejam praticados, na Data de Fechamento, os seguintes atos e operações:

[...]

(v) os Vendedores e/ou a União, conforme o caso, realizarão o pagamento, com a consequente quitação ampla, geral, irrestrita, irretratável e irrevogável, (a) da Dívida Autovix; (b) da Dívida Minoritários; (c) da Distribuição de Dividendos União; (d) do contas a pagar da União Comércio de Peças Ltda., no valor de R\$

1.785.093,37 (um milhão, setecentos e oitenta e cinco mil, noventa e três Reais e trinta e sete centavos), e da Ambra Importadora e Exportadora Ltda., no valor de R\$ 1.351.223,05 (um milhão, trezentos e cinquenta e um mil, duzentos e vinte e três Reais e cinco centavos), e (e) dos aluguéis a pagar à Autovix, no valor total de R\$ 1.547.212,70 (um milhão, quinhentos e quarenta e sete mil, duzentos e doze Reais e setenta centavos), de forma que, imediatamente após a Data de Fechamento, os valores referidos nos itens “a” a “e” acima sejam zerados e quitados, mediante a emissão de recibos com quitação ampla, geral, irrestrita, irretratável e irrevogável conforme o **Anexo 3.5(A)(v)**;

Na verdade, em contraposição ao que foi pactuado, como frisado pelo Auditor Fiscal, quem pagou os valores mencionados foi a compradora Fortbras:

Apesar desses compromissos contratuais, verificou-se que na Data do Fechamento, ou seja, na data do recebimento do aporte de capital, a UNIÃO PARTICIPAÇÕES ainda não tinha quitado as dívidas acima relacionadas, e também não tinha recursos financeiros disponíveis suficientes para fazer frente a esses pagamentos.

Sabemos que na contabilidade comercial os recursos disponíveis são aqueles de liquidez imediata, e são escriturados nas contas CAIXA, BANCO CONTA MOVIMENTO, APLICAÇÕES FINANCEIRAS, etc.

No presente caso, com base no plano de contas e no Livro Diário nº 02 de 2018, entregue via Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) em 31/05/2019, constatamos que o saldo de recursos disponíveis da UNIÃO, no início do dia 31/08/2018, era de apenas R\$ 1.347.523,29, conforme mostra o quadro a seguir.

[...]

> Movimentos financeiros a débito e a crédito praticamente iguais, na ordem de R\$ 97,7 milhões, tendo em vista a realização do aporte de capital de R\$ 97.740.879,34, depositado pela FORTBRAS (TED às fls. 2845).

[...]

Importante registrar que, em 18/07/2018, ou seja, pouco tempo antes do aporte de capital, a UNIÃO distribuiu R\$ 37.309.788,33 a título de LUCROS E DIVIDENDOS aos seus sócios, conforme registrado na contabilidade da empresa (fls. 10007/10008).

UNIÃO PARTICIPAÇÕES	
LUCROS E DIVIDENDOS PAGOS EM 18/07/2018	
SÓCIOS	VALOR (R\$)
JOÃO HENRIQUE	29.609.788,33
GABRIEL	3.850.000,00
JOÃO PEDRO	3.850.000,00
TOTAL	37.309.788,33

Porém, conforme vimos acima, o saldo inicial em contas de disponibilidades de 31/08/2018 era de R\$ 1.347.523,29, e os diversos pagamentos efetuados nessa data importaram em mais de R\$ 97 milhões, consumindo inteiramente o aporte de capital realizado naquela data.

O impugnante ainda alega:

111. Pois bem, fato é que o aporte de R\$ 97.740.879,34 não constitui acréscimo patrimonial passível de tributação pelo Imposto de Renda como reconhecido pelo próprio fiscal. Além disso, importa ressaltar que a manutenção do lançamento fiscal ora impugnado representaria bis in idem e enriquecimento sem causa à Administração.

112. Isso porque, como demonstrado acima, o aporte de capital realizado pela Fortbras na União Participações foi integralmente utilizado para quitar passivos preexistentes, tais como pagamentos pela cessão onerosa de quotas e direitos, distribuição de dividendos já deliberada, pagamento pela aquisição da participação dos sócios minoritários, contas a pagar de fornecedores e aluguéis. Estes aluguéis, por exemplo, foram tributados pelo credor. Desse modo, estar-se-ia tributando duas vezes a mesma riqueza. Daí porque o Impugnante requer o cancelamento do presente auto de infração.

Não procede a alegação de *bis in idem* sobre o aporte de R\$ 97.740.879,34. Segundo o Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Os elementos de uma relação jurídica são o sujeito ativo, o sujeito passivo, o objeto e o vínculo de atributividade. O sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento da prestação, tendo esse último o dever jurídico de satisfazê-la.

No Direito Tributário, a relação jurídica que se forma entre o contribuinte e o Estado tem natureza obrigacional e surge com a ocorrência do fato gerador, que é a concretização do fato determinado na hipótese de incidência prevista em lei. Com o surgimento do fato gerador da obrigação principal previsto em lei, nasce a relação jurídica entre o sujeito passivo e o Estado, ou seja, a obrigação de o sujeito passivo pagar a quantia em dinheiro apurada conforme determinado em lei.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de proventos de qualquer natureza, entendidos como acréscimo patrimonial não compreendidos no conceito de renda (Código Tributário Nacional - CTN, art. 43). O art. 45 do CTN indica o contribuinte do Imposto: "*Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis*".

Assim, a pessoa que obtém disponibilidade econômica ou jurídica de renda, com acréscimo do seu patrimônio se torna sujeito passivo de determinada relação jurídica tributária. Sendo um dos elementos da relação jurídica, obviamente diferentes sujeitos passivos compõem diferentes relações tributárias com o Fisco.

O *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente federativo cobra tributo do mesmo sujeito passivo com base no mesmo fato gerador, mais de uma vez. Não é o que ocorre, no caso. O credor deve tributar os aluguéis na medida em que representam renda para ele. Se esses aluguéis aos quais o impugnante se refere tivessem sido retirados do preço de venda como ele alega, os ex-sócios e a empresa vendida deveriam ter arcado com o ônus financeiro do pagamento dessa despesa, mas isso não ocorreu. Vale ressaltar, a título de observação, que o exemplo utilizado pelo impugnante, os aluguéis, representam 1,58% do aporte de capital.

De qualquer forma, o fato de uma pessoa receber renda em qualquer das suas formas, inclusive ganho de capital, não exige o destinatário de montante pago por ele em outra operação da tributação do Imposto sobre essa renda recebida. Há despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ que não são dedutíveis quando o sujeito passivo é uma pessoa física (IRPF, inclusive ganho de capital). O auferimento de renda deve ser verificado para cada sujeito passivo no espaço de tempo determinado pela lei e as deduções da base de cálculo do Imposto também estão prevista em lei. No caso, foi provado que o valor lançado consistiu, na verdade, em preço de pagamento pela venda de participações nas empresas citadas.

Embora o aporte de recursos tenha sido efetivado na conta bancária da União Participações, imediatamente depois foi repassada aos ex-sócios. O objetivo do aporte era esse. A acusação do Auditor Fiscal é justamente a de que os atos formalmente praticados não corresponderam à operação real. Ressalto que são incoerentes os propósitos alegados para as operações feitas todas em curto espaço de tempo, encadeadas e atreladas à compra pela Fortbras. Destaco, ainda, a manipulação do preço unitários das ações com as operações encadeadas, com a emissão de novas ações e o aporte de capital, que, na verdade, foi repassado aos antigos sócios e não se destinou à reserva de capital, como consta formalmente no contrato.

3 MULTA QUALIFICADA

O Auditor Fiscal aplicou a multa prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 duplicada em face do disposto no §1º do dispositivo legal: "*O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*".

A Lei nº 4.502/1964 dispõe:

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

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

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

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

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

Cabe salientar que a multa de ofício já é uma sanção, uma penalidade imposta ao autor de um ato ilícito, consistente na conduta de não recolher tributos devidos. A qualificação da multa, por sua vez, se impõe quando o contribuinte vai mais além e, por conduta dolosa, pratica a sonegação, a fraude ou o conluio definidos na Lei nº 4.502/1964.

No caso, restou demonstrada a existência de simulação de operações outras que dissimularam uma compra e venda, com o intuito de ser diminuído o valor do Imposto incidente sobre o ganho de capital. Depois de detalhar os fatos no seu relatório, o Auditor Fiscal fundamentou a qualificação da multa resumindo tudo antes esmiuçado:

O presente relatório demonstra que em 14/07/2018 os sócios da holding UNIÃO PARTICIPAÇÕES S/A firmaram contrato de compra e venda e outras avenças, para transferir a totalidade de suas ações ordinárias na referida empresa para a FORTBRAS AUTOPEÇAS S/A.

Naquela ocasião os sócios da UNIÃO cederam os direitos das novas ações emitidas pela companhia e em contrapartida a FORTBRAS realizou aporte de capital na mesma data.

Na realidade, nessa operação, os sócios da UNIÃO receberam, direta e indiretamente, um montante de R\$ 97.740.879,34, simulado contabilmente sob o título de aporte de capital.

Conforme os atos societários e os fatos contábeis, o investimento advindo da FORTBRAS, ocorreu em 31/08/2018, e nessa mesma data, os recursos financeiros foram utilizados no pagamento de significativas dívidas da UNIÃO e de lucros distribuídos aos ex-sócios, que naquela data desligaram-se da empresa.

Não há como se conceber que tenha havido operação de investimento para aumento do capital social da UNIÃO e, na mesma data, liberação de recursos financeiros aos sócios que, somados, correspondem ao exato valor integralizado na empresa.

A realidade dos fatos e documentos apontados neste relatório levam à conclusão de que houve uma montagem de uma operação de investimento com subscrição de novas ações, dentro da realidade contábil de indisponibilidade de recursos financeiros da UNIÃO para pagamentos de dívidas e lucros a distribuir.

No caso em apreço, ficou configurada a simulação, caracterizada pelo aporte de capital que, apesar de individualmente aparentar legalidade, não representa a real intenção das partes, para o qual

não se vislumbra sequer uma motivação senão a de se eximir do pagamento do imposto devido.

Ficou demonstrado um planejamento tributário abusivo, montado para pagamento do Imposto de Renda sobre ganho de capital em valor bem inferior ao realmente devido.

A contabilidade mostra a entrada do valor da alienação como integralização de quotas de capital. A contabilidade, também, mostra a saída de recursos do patrimônio líquido da UNIÃO, na forma de distribuição de lucros acumulados e de pagamentos de dívidas da UNIÃO com a AUTOVIX, empresa na qual JOÃO HENRIQUE, JOÃO PEDRO e GABRIEL CHECON também são sócios.

Os atos praticados pelos sócios, conforme descrito neste relatório, demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Verificou-se, na verdade, que foi planejada uma operação de investimento, aporte de capital, para recebimento de lucros e dividendos e de outros recursos via UNIÃO PARTICIPAÇÕES e AUTOVIX PARTICIPAÇÕES, fora do campo de incidência do imposto de renda, enquanto se ocultava uma operação de alienação de quotas societárias com ganhos de capital em montantes muitos superiores aos declarados.

Além disso os demonstrativos de apuração de ganhos de capital anexados em suas DIRPF só corroboram a sua intenção de burlar a legislação, demonstrando plena consciência e participação em toda a simulação engendrada, buscando o melhor proveito dela decorrente.

Esses procedimentos evidenciam consciente intuito de pagar menos tributos e enquadram-se perfeitamente à hipótese prevista na citada Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 71, como sonegação fiscal.

Não houve, pois, mera diferença de interpretação da lei quanto à apuração do imposto devido. Os fatos provados pela autoridade fiscal demonstram que houve simulação deliberada com o objetivo de reduzir o Imposto. A conclusão a que chegou a autoridade fiscal não se baseou somente nas DIRPF dos antigos sócios, porém esse fato, analisado concomitantemente com todo o conjunto probatório, corrobora o intuito de sonegação.

A jurisprudência apresentada pelo impugnante, Acórdão 1301-002.670 do CARF, trata de matéria totalmente diferente, com controvérsia que gira em

tono da amortização do ágio, cujas normas tiveram 3 (três) marcos legislativos: (1) passagem da regra geral descrita na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) para a previsão expressa sobre a aquisição de investimentos com ágio ou deságio do Decreto-Lei nº 1.598/1977; (2) publicação da Lei nº 9.532/1997; (3) publicação da Lei nº 12.973/2014. Há dúvidas e debates sobre a interpretação dessas leis, como, por exemplo, a discussão de se o ágio pode ser apropriado nos termos dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 quando terceira empresa é trazida à equação depois de reorganizações societárias da investidora e da investida. Quando o lançamento decorre de diferença de interpretação, realmente o CARF se inclina por desconstituir a qualificação da multa, todavia quando resta comprovada a existência de simulação, a jurisprudência passa a ser pela manutenção da multa qualificada, como no exemplo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA EM CASO DE ÁGIO GERADO ARTIFICIALMENTE. CABIMENTO.

O ágio artificialmente criado para reduzir os tributos devidos, sem que tenha real ou séria motivação econômica, despido de propósito negocial, atrai a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

(CARF, CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13971.721850/2013-32, Acórdão nº 9101-004.098, Sessão de 09/04/2019)

Destaco trecho do voto vencedor do citado acórdão:

Penso que em situações como essa a qualificação é ínsita à própria infração imputada. Não há como admitir a ocorrência da infração sem exasperar a penalidade, porque a irregularidade fiscal está totalmente vinculada ao artificialismo da reorganização societária empreendida.

A multa qualificada não foi aplicada por ter a contribuinte optado por alternativa com menor carga tributária, por ter simplesmente contornado a norma de incidência, mediante prática de negócio indireto, ou algo semelhante. Não se trata aqui de punir a simples economia de imposto, o mero planejamento tributário.

Trata-se aqui daqueles casos de ágio interno totalmente artificial, apenas escriturai, sem partes independentes desde a sua origem, e sem qualquer desembolso.

O fato de haver contrato com a descrição das operações não significa que a vontade manifestada é a que realmente exsurge do conjunto probatório. A simulação é justamente a dissonância entre a vontade declarada e a vontade

real. Havendo dolo comprovado de sonegar, não há que se falar em simples omissão de receita ou rendimentos.

Com respeito às alegações de inconstitucionalidade do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, como já dito, não cabe a este colegiado tal apreciação. Atualmente está sob análise no STF, sob o rito da repercussão geral, o Recurso Extraordinário – RE 736.090, cuja matéria é a eficácia confiscatória da penalidade aplicada na forma do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Enquanto não houver o julgamento desse tema pela Suprema Corte, descabe ao órgão administrativo de julgamento a usurpação da competência do STF, permanecendo válida a lei que autoriza a cobrança de multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

Dessa forma, a multa qualificada deve ser mantida.

Final da transcrição do voto inserto no Acórdão nº 103-009.888

CONCLUSÃO

21. Em vista do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações sobre inconstitucionalidade de lei e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Antonio Sávio Nastureles

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto.

Consignado em ata ter este Conselheiro apresentado intenção de acostar declaração de voto, eis que, apesar das razões expostas pelo ilustre Relator, posicionei-me quanto ausência de comprovação da simulação na operação controvertida.

De forma sucinta, entendo que a pré-oferta apresenta não é e não pode ser tratada como algo que vincula as partes. Porém, a Fiscalização adota o valor da pré-oferta como parâmetro para identificar o benefício “velado” obtido pelas pessoas físicas.

Além disso, a Fiscalização, sob o pretexto de demonstrar a ilicitude da operação, indica que o preço de compra das participações societárias da empresa ‘União’ teria sido reduzido artificialmente e alocado, parcialmente, numa operação simulada de aumento de capital. A própria Fiscalização narra que permitiria a empresa ‘Fortbrás’ aportar valores à ‘União’, para que, em seguida, fossem quitadas dívidas existentes junto aos vendedores e outras pessoas jurídicas que estavam sob seu controle. Tais operações evidenciariam, segundo a Fiscalização, que estar-se-ia diante de um “abuso de forma”.

Porém, de forma contraditória, a Fiscalização reconhece que dos R\$ 97.7 milhões apontados como a diferença que justificaria a autuação, cerca R\$ 87 milhões foram destinados ao pagamento de dívidas, de um modo geral.

Nesse aspecto, a Fiscalização entendeu que esse valor foi “revertido em benefício dos ex-sócios”. Ora, para que o valor tivesse sido revertido em favor dos ex-sócios, ao menos, a Fiscalização deveria comprovar que essas dívidas não existiam, tratando-se aí sim de uma simulação.

Além disso, o montante restante de cerca de R\$ 10.7 milhões, que foram distribuídos como dividendos para as pessoas físicas. A Fiscalização aponta que não havia valor em disponível para tanto, porém, como se vê, no Balancete Mensal de Verificação de agosto de 2018 da empresa da União havia saldo de R\$ 11.609.682,31, na conta 2506010001 LUCROS ACUMULADOS (fl. 8.971). Ou seja, o montante de R\$ 10.7 milhões a título de dividendos não “sai” das contas do ativo circulante, mas sim da conta de lucros acumulados. Nesse caso, a Fiscalização deveria comprovar que a destinação do dividendo é incompatível com a situação financeira da companhia, mas não o fez.

Registra-se que o pagamento de todos esses valores foi devidamente reconhecido e firmado no contrato de compra e venda.

Ademais, *a prima facie*, parece correta a conclusão da Recorrente no sentido de que a operação de compra e venda poderia ter sido de forma ‘direta’ (dívidas abatidas no preço base) ou ‘indireta’ (vendedores capitalizam a dívida antes da operação), sendo que o resultado final seria o mesmo (ganho da capital dos vendedores).

Em que pese o esforço da Autoridade Fiscalizadora em demonstrar eventual ilicitude na operação, entendo que não foi suficiente.

Mais, no trabalho fiscalizatório, parece ter havido primazia da forma sobre a substância, contrariando a própria lógica ordinariamente adotada pela Receita Federal do Brasil para avaliar a (i)licitude das operações de planejamento tributário (em que há primazia da substância sobre a forma), especialmente quando a Fiscalização adota o valor da pré-oferta como parâmetro para identificar o benefício “velado” obtido pelas pessoas físicas.

Ademais, entendo que a jurisprudência desse CARF tem posição favorável em operações semelhantes:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. VALOR DE ALIENAÇÃO. **PASSIVO PENDENTE. ATUALIZAÇÃO.**

Não configura acréscimo patrimonial e, portanto, não integra o ganho de capital a parcela do valor da alienação, incluindo eventuais atualizações, que tenha sido destinada, por expressa previsão contratual, a pagamento de passivos pendentes da participação societária alienada.

(Processo nº 15504.724363/2011-00, Acórdão nº 2201-003.948, julgado em 03 de outubro de 2017, relator Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo)

(...) GANHO DE CAPITAL. COMPRA E VENDA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. **PASSIVO DO OBJETO ALIENADO. NÃO INCIDÊNCIA.**

A quitação do passivo da pessoa jurídica objeto de alienação não caracteriza acréscimo patrimonial a ensejar a tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital, em razão de inexistir a disponibilização econômica ou jurídica deste capital, fato gerador da espécie tributária, à parte alienante. (...)

(Processo nº 15540.720231/2015-98, Acórdão nº 2402-010.780, julgado em 15 de setembro de 2022, relator Conselheiro Marcio Augusto Sekeff Salem)

Sendo assim, considerando que a quitação do passivo da pessoa jurídica objeto de alienação não caracteriza acréscimo patrimonial e que a Fiscalização não conseguiu comprovar a “simulação” na operação, entendo que seria o caso de provimento do recurso voluntário, desconstituindo a exigência fiscal.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto