



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

Processo n° 16561.720111/2014-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.644 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente MCLG EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar as arguições de nulidade para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte e dos apontados como responsáveis tributários, vencido o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que lhe deu provimento parcial, apenas quanto à desqualificação da multa de ofício. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros Livia de Carli Germano e Cláudio de Andrade Camerano não votaram nesse julgamento, por se tratar de

questão já votada pelo conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Breno do Carmo Moreira Vieira na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em São Paulo (SP) que manteve o crédito tributário decorrente do ganho de capital que, mediante planejamento tributário abusivo, não foi oferecido à tributação pelo contribuinte, no ano-calendário de 2009, por ocasião da reorganização societária ocorrida nesse período.

2. Segundo informações constantes no Termo de Verificação Fiscal às fls. 549/574, apurou-se que “os eventos societários que foram formalizados pelos sócios da MCLG Empreendimentos e Participações Ltda. (CNPJ 09.130.235/0001-72), sociedade que até então detinha o controle do Laboratório Neo Química Comércio e Indústria Ltda (CNPJ 29.785.870/0001-03) foram realizadas de forma abusiva. A reorganização societária resultou na transferência desse controle para a Hypermarcas S.A. (CNPJ 02.932.074/0001-91), que, ato contínuo, incorporou o Laboratório Neo Química. A referida seqüência de eventos ainda contou com a participação da Hypernova Medicamentos Participações S.A. (CNPJ 09.311.261/0001-05)”.

3. O procedimento fiscalizatório teve por objetivo analisar a *"regularidade das operações de incorporação das ações do Lab. Neo Química Comércio e Indústria S.A pela Hypernova Medicamentos Participações S.A (Hypernova), bem como da incorporação destas últimas pela Hypermarcas S.A. Referidas operações geraram ágio para a Hypermarcas, que passou a ser fiscalmente amortizável após incorporação da Hypernova e do Neo Química. (...) Tal reestruturação consistiu em um Planejamento Tributário Abusivo, realizando uma cisão seguida de incorporação como medida preparatória para realizar a incorporação de ações sem o pagamento dos tributos"*.

4. A Autoridade Fiscal destaca, que *"desde janeiro de 2008, a MCLG figurava como holding da família Gonçalves e era detentora de 99% do capital do Laboratório Neo Química. O sócio majoritário da MCLG era Marcelo Henrique Limírio Gonçalves (CPF 077.009.701-49) cuja participação no capital era de 98,42%. O restante da participação, de*

1,58%, pertenciam a outros integrantes da família: Luana Barbosa Limírio Gonçalves de Sant'Anna e Marcelo Henrique Limírio Gonçalves Filho”.

5. Segundo as autoridades fiscais (fls. 566), houveram seqüências de várias operações de ordem contratuais, resumidas da seguinte forma: *“a Família Gonçalves (entenda-se a pessoa jurídica MCLG) vendeu sua participação no Laboratório Neo Química à Hypermarchas, recebendo em troca R\$ 687 milhões em dinheiro e 7,30% do capital votante desta”. No entanto, conclui a fiscalização, “utilizando-se o artifício da cisão com incorporação, transferiu, sem nenhum propósito negocial que a justificasse, a participação societária no Laboratório Neo Química, da pessoa jurídica (MCLG) para as pessoas físicas, não recolhendo o Imposto de Renda e a CSLL sobre o ganho de capital”.*

6. Consoante cálculo efetuado pela fiscalização, e com base nos valores contidos no Protocolo e Justificação de Incorporação de Ações do Laboratório Neo Química pela Hypernova (fls. 314/322 e 341/349), *“o ganho de capital que deixou de ser apurado pela MCLG no ano-calendário de 2009, por ocasião da incorporação das ações do Neo Química (99% das ações) é de R\$ 1.152.099.280,01 (fls. 550 e 564) e o crédito tributário correspondente ao IRPJ e à CSLL que deixaram de ser recolhidos perfaz o montante de R\$ 391.713.755,20”.*

7. A fiscalização enfatiza que *“a conduta da fiscalizada, juntamente com seus acionistas (quotistas à época), foi a de criar uma pseudo-situação que se enquadrasse numa tributação mais benéfica, buscando desta forma evitar a subsunção do negócio praticado ao fato imponible, objetivando suprimir o IRPJ e a CSLL. Por meio de planejamento tributário abusivo, pretendeu realizar uma cisão seguida de incorporação como medida preparatória para realizar a incorporação de ações sem o pagamento dos tributos devidos. (...) O objetivo dessa conduta foi o de passar as ações do Laboratório Neo Química, que estavam sob controle direto da pessoa jurídica MCLG, para as pessoas físicas e, assim, pagar menos tributos sobre o ganho de capital na alienação das ações do Neo Química para a Hypernova – fato que também não ocorreu. Ou seja, as referidas pessoas físicas foram utilizadas como canais de trânsito das ações do Neo Química, na tentativa de mascarar a verdadeira alienante dessas ações, a MCLG”.*

8. Cientificado da autuação fiscal em 07/10/2014 (fls. 599), o interessado apresentou **Impugnação** em 05/11/2014 (fls. 610/661), na qual alegou:

i) PRELIMINAR DE NULIDADE - AUSÊNCIA DE BASE LEGAL PARA A DESQUALIFICAÇÃO DE ATOS JURÍDICOS: Alega que a Fiscalização *“desconsiderou uma transação absolutamente legítima sem apresentar qualquer base legal para fazê-la. Conseqüentemente, o auto de infração padece de vício de motivação, o qual é suficiente para justificar o seu cancelamento”;*

ii) REGULARIDADE DAS TRANSAÇÕES QUESTIONADAS PELO FISCO E IMPOSSIBILIDADE DE SUA DESCONSIDERAÇÃO: Afirma que, *“a fiscalização não questionou os valores, as relações de troca de ações e os laudos relativos às operações analisadas, apoiando-se unicamente na*

ocorrência de planejamento tributário abusivo; sendo assim, os impugnantes deixam de apresentar maiores considerações sobre aquelas matérias, uma vez que não estão eivadas por qualquer controvérsia. Destacando, que desde 1979, membros da família Gonçalves faziam parte do quadro societário do Laboratório Neo Química, sendo que o Sr. Marcelo nele ingressou em 1981 e, a partir de 1993, passou a deter 99% de suas quotas, enquanto a sua esposa, Sra. Cleonice, detinha os 1% remanescentes. (...) Além do investimento no Laboratório Neo Química, a família Gonçalves detinha participações societárias em empresas como a Neo Marcas Indústria Farmacêutica e Alimentícia, Comércio e Participações S.A. e a Neolatina Comércio e Indústria Farmacêutica Ltda., dentre outras, e que em 08/08/2007, a família Gonçalves criou “a MCLG, que passou a exercer a função de holding dos investimentos da família, passando a desenvolver o papel de concentrar investimentos, permitir maior eficiência na gestão de ativos, governança e planejamento societário e sucessório, além de facilitar a manutenção de uma política organizada e uniforme de administração, e que em 16/01/2008, o Sr. Marcelo subscreveu capital na MCLG com a participação que detinha no Neo Química (99% das quotas), mas a Sra. Cleonice não transferiu as suas quotas para a holding”;

iii) DA INEXISTÊNCIA DE GANHO NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES NA MCLG: Diz que, “o contexto negocial do grupo foi alterado em 2009, quando a família Gonçalves entrou em negociações com a Hypermecas, visando uma possível associação, o que levou a uma mudança na política até então escolhida.” (...) Resolveu-se que a associação seria precedida de uma série de operações preparatórias:

- Transformação do Neo Química em sociedade por ações;
- Cisão da MCLG, cuja parcela vertida, composta pelas ações do Neo Química, foi incorporada pelo próprio Neo Química, tornando-se a família Gonçalves novamente detentora de participação direta na sociedade, visando isolar esse investimento dos demais ativos da família;
- Cisão do Neo Química, com incorporação da parcela cindida pela MCLG, com o fim de retirar do ativo da cindida certos bens móveis e imóveis que não guardavam relação direta com o seu objeto social. (...) Afirma que “após a implementação dessas medidas preparatórias, deu-se início ao processo de integração entre Neo Química e Hypermecas, sendo que o mecanismo jurídico escolhido para tanto foi a incorporação de ações, mecanismo absolutamente legítimo para tanto” (...) “o CARF vem reconhecendo que a transferência de participações societárias detidas por pessoas jurídicas para pessoas físicas previamente à sua alienação é operação regular e aceita pelo ordenamento jurídico brasileiro”;

iv) DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE NA OPERAÇÃO E IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DO SR. MARCELO: MCLG foi efetivamente cindida, sendo que a parcela cindida, consistente no investimento no Neo Química, incorporada pelo próprio Neo

Química. Diz que tudo foi feito às claras, com as documentações anexadas aos autos, tais como: (Protocolo de cisão parcial e instrumento de justificação do Lab. Neo Química Com. e Indústria, Ata da AGE do Neo Química, Laudo de avaliação do acervo patrimonial da MCLG, alteração do contrato social"). (...) Discorre acerca da responsabilização solidária imputada ao Sr. Marcelo, a afirma que *"dependia da exigência de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei"*. Diz que as operações societárias questionadas pelo Fisco são absolutamente legítimas e comuns, não tendo ocorrido qualquer declaração falsa ou omissão de documento, sendo marcadas pela total e absoluta transparência”;

v) NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO DOS VALORES JÁ PAGOS PELA FAMÍLIA GONÇALVES: Afirma que *"a família Gonçalves recolheu o IRPJ-GCAP devido quando do resgate das ações da Hypernova recebidas em decorrência da incorporação de ações do Neo Química"*. Assim sendo, caso seja a autuação mantida, os valores já pagos pela Família Gonçalves (comprovantes às fls. 755/760), abaixo discriminados, deverão ser considerados e descontados da presente exigência fiscal, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco:

IRPF-GCAP recolhido pela Família Gonçalves				
Contribuinte	Dezembro/2009	Dezembro/2010	Dezembro/2011	Somatório anual
Sr. Marcelo	29.510.089,77	28.225.222,59	28.225.503,46	85.960.815,82
Sra. Luana	7.783,08	7.445,07	7.444,27	22.672,42
Totalizador	29.517.872,85	28.232.667,66	28.232.947,73	85.983.488,24

vi) A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Alega que *"é ilegal a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício ora lançada, por falta de previsão legal; o § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96, apenas autoriza a incidência dos juros moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não prevê a sua incidência sobre a multa de caráter punitivo; e o art. 43 da mesma Lei determina a incidência de juros sobre as multas isoladas, nada prevendo no tocante à multa de ofício proporcional"*.

vii) DOS PEDIDOS: a) Requereu o cancelamento integral do Auto de Infração; b) A exclusão do Sr. Marcelo do pólo passivo da autuação, sejam considerados os pagamentos de IR-GCAP já efetuados pela Família Gonçalves e, seja afastada a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

9. O Acórdão ora Recorrido (16-71.860 - 8ª Turma da DRJ/SPO) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2009.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SEQUÊNCIA DE ATOS E EVENTOS SOCIETÁRIOS. SOCIEDADE DO TIPO HOLDING. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que a reorganização societária foi implementada mediante a formalização de uma sequência de atos e eventos societários que, se individualmente analisados, revelam-se eivados de artificialidade e sem propósito negocial autônomo, há que se buscar a apropriada qualificação dos fatos e aplicar o tratamento tributário correspondente. Em essência, a reorganização societária em questão, considerada em seu todo, corresponde a uma operação de alienação de participação societária, devendo o alienante reconhecer o respectivo ganho de capital. Não é dado à pessoa jurídica que aliena participação societária fazer deslocar o respectivo ganho de capital auferido no negócio para as pessoas físicas que figuram como sócios da pessoa jurídica, mormente porque, *in casu*, trata-se de sociedade do tipo “holding”, cujo precípua objeto social consiste em fruir dos benefícios advindos das participações societárias, neles incluídos os ganhos havidos na sua alienação.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL.

Na operação de incorporação de ações há a transferência destas para a sociedade “incorporadora”, ocorrendo efetiva alienação das ações incorporadas. O ganho de capital corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, sendo irrelevante a ausência de elemento volitivo ou a inexistência de liquidação financeira para que seja possível a sua tributação. Restou comprovado, de qualquer forma, que no presente caso a transferência de ações não foi compulsória, haja vista que a reorganização societária foi toda realizada com a expressa concordância de todos os acionistas da sociedade, e que houve a realização de pagamentos.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

A reorganização societária realizada mediante a concatenação de operações societárias eivadas de artificialidade evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado que o sócio administrador teve participação direta e incisiva na conduta considerada fraudulenta que resultou em falta de pagamento do tributo, é cabível a imputação de responsabilidade tributária solidária, nos termos do art. 135, III, do CTN.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL. CABIMENTO.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSSL Ano-calendário: 2009

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. SEQUÊNCIA DE ATOS E EVENTOS SOCIETÁRIOS. SOCIEDADE DO

TIPO HOLDING. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Constatado que a reorganização societária foi implementada mediante a formalização de uma sequência de atos e eventos societários que, se individualmente analisados, revelam-se eivados de artificialidade e sem propósito negocial autônomo, há que se buscar a apropriada qualificação dos fatos e aplicar o tratamento tributário correspondente. Em essência, a reorganização societária em questão, considerada em seu todo, corresponde a uma operação de alienação de participação societária, devendo o alienante reconhecer o respectivo ganho de capital. Não é dado à pessoa jurídica que aliena participação societária fazer deslocar o respectivo ganho de capital auferido no negócio para as pessoas físicas que figuram como sócios da pessoa jurídica, mormente porque, *in casu*, trata-se de sociedade do tipo “holding”, cujo precípua objeto social consiste em fruir dos benefícios advindos das participações societárias, neles incluídos os ganhos havidos na sua alienação.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. Na operação de incorporação de ações há a transferência destas para a sociedade “incorporadora”, ocorrendo efetiva alienação das ações incorporadas. O ganho de capital corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, sendo irrelevante a ausência de elemento volitivo ou a existência de liquidação financeira para que seja possível a sua tributação. Restou comprovado, de qualquer forma, que no presente caso a transferência de ações não foi compulsória, haja vista que a reorganização societária foi toda realizada com a expressa concordância de todos os acionistas da sociedade, e que houve a realização de pagamentos.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

A reorganização societária realizada mediante a concatenação de operações societárias eivadas de artificialidade evidencia a conduta dolosa com objetivo de evitar o pagamento do tributo devido. Por estar caracterizada a fraude, é cabível a aplicação da multa qualificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Comprovado que o sócio administrador teve participação direta e incisiva na conduta considerada fraudulenta que resultou em falta de pagamento do tributo, é cabível a imputação de responsabilidade tributária solidária, nos termos do art. 135, III, do CTN.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL. CABIMENTO.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

10. Isto porque, segundo entendimento da Turma, “*Na cisão parcial da MCLG, ocorrida em 30/11/2009, as ações do Laboratório Neo Química haviam sido avaliadas pelo seu valor patrimonial, de R\$ 208.558.886,60 (fls. 96 e 215), correspondente a 99% do valor da empresa (100% = R\$ 210.665.542,02, fls. 193). Com a cisão parcial do Neo Química, formalizada logo em seguida na mesma data, o seu valor patrimonial foi reduzido para R\$ 205.187.966,02 (fls. 196). Como a majoração do valor das ações do Neo Química teria ocorrido apenas na operação de incorporação das ações formalizada em 30/12/2009, momento em que as ações do Neo Química já constavam em nome das pessoas físicas da Família Gonçalves, a MCLG não reconheceu (proporcionalmente) o ganho de capital correspondente ao acréscimo patrimonial havido quando o valor das ações passou de R\$ 205.187.966,02 para R\$ 1.368.925.789,00.*” Informam os impugnantes que “*o ganho de capital teria sido reconhecido por essas pessoas físicas à medida que realizado financeiramente. Com esse entendimento, as pessoas físicas da Família Gonçalves teriam tributado o ganho de capital nas datas em que receberam as 3 (três) parcelas relativas às ações resgatadas (30/12/2009, 30/12/2010 e 30/12/2011), efetuando o recolhimento do imposto de renda com o código de receita 4600 (comprovantes de arrecadação às fls. 755/760), calculado pela alíquota de 15%.*”

11. Ressalta a turma julgadora, que “*o primeiro aspecto a destacar na cisão parcial da MCLG, tal como formalizada em 30/11/2009, é que ela se afastou da sua essencial função de transferir patrimônio para outra sociedade, conforme definiu Eizirik. Se numa ponta da operação, de fato, a MCLG segregou parcela de seu patrimônio (ações do Neo Química) e cancelou 208.558.886 quotas de seu capital, na outra ponta dessa operação não houve efetivo acréscimo patrimonial da sociedade que deveria absorver referida parcela. Ao extinguir e emitir exatas 141.294.780 ações ordinárias, o único efeito da cisão, sob o ponto de vista do Neo Química (incorporadora da parcela vertida), foi o de alterar a titularidade de 99% de suas ações, que passaram da MCLG para as pessoas físicas da Família Gonçalves. O patrimônio do Neo Química permaneceu absolutamente inalterado com a cisão. Não se ignora aqui, é bem verdade, a possibilidade de extinção de ações de uma sociedade em poder de outra sociedade em virtude da absorção de patrimônio de uma por outra. Neste ponto, merece resalto que a hipótese do § 2º, do art. 226, não corresponde rigorosamente à situação em comento, haja vista que esse dispositivo legal trata de ações da cindida em poder da incorporadora, ao passo que, no presente caso, estamos a falar de ações do Neo Química (incorporadora) em poder da MCLG (cindida). Não obstante, mesmo sendo inversa a situação, admite-se como igualmente facultada a extinção das suas próprias ações recebidas pela incorporadora, de forma análoga ao que estabelecem os §§ 1º e 2º, do art. 226.*”

12. Argumenta a turma julgadora, que “*não ficou devidamente caracterizada, portanto, a situação apresentada pela MCLG como justificativa para a sua cisão parcial realizada em 30/11/2009. Analisando-se individualmente a etapa da reorganização societária, resta evidenciada a artificialidade da operação de cisão parcial da MCLG. A cisão não serviu para transferir patrimônio para a incorporadora (Neo Química) e não ficou minimamente demonstrado o seu propósito negocial. (...) “Outro equívoco, sem dúvida cometido em razão do artificialismo da cisão da MCLG, foi o constante na Declaração de Bens e Direitos das DIRPF das pessoas físicas da Família Gonçalves, conforme observaram as autoridades fiscais. As ações da Hypernova foram declaradas como recebidas em substituição da participação detida na MCLG (e não no Lab. Neo Química), isto é, os declarantes olvidaram-se da formalização da cisão parcial da MCLG. A despeito de não causarem nenhum prejuízo ao negócio (ou talvez até mesmo por esse motivo), tais equívocos indicam que a cisão parcial da MCLG, tal como formalizada, não é relevante em si mesma, sendo a reorganização societária como um todo o que realmente importa.*”

13. No tocante à Hypernova, a turma ressalta que *“a incorporação de ações foi utilizada para transformar o Neo Química em sua subsidiária integral, que deveria ser o objetivo desse tipo de operação segundo preceitua o art. 252 da Lei das S/A. Contudo, ao analisar a reestruturação societária como um todo, verifica-se que na etapa 8 seguinte, formalizada na mesma data, a Hypernova foi incorporada pela Hypermarcas e extinta nos termos do § 3º do art. 227 do mesmo diploma legal” (...)* *“A dívida relativa às parcelas vincendas do resgate de ações foi transferida à Hypermarcas, na medida em que ela sucede à extinta Hypernova em todos os direitos e obrigações, a teor do que dispõe o art. 227, caput, da Lei das S/A. Também aqui fica claro que outro objetivo da reorganização societária se concretiza, pois as pessoas físicas da Família Gonçalves, que haviam recebido a primeira parcela na etapa 7, passam a figurar como credoras da adquirente Hypermarcas dos valores a serem quitados em 2010 e 2011”.*

14. Concluiu-se, *“em que pese reconhecer que as operações de cisão, incorporação e incorporação de ações observaram as formalidades legais, tais eventos formam um conjunto de operações estruturadas em sequência que apenas fazem sentido se consideradas como um todo, ou seja, se analisada toda a reorganização societária e o seu resultado final. Consideradas separadamente, em sua maioria, os atos e eventos societários não tornam evidente qual o seu sentido ou propósito negocial. Esta constatação, embora não implique em desqualificar ou em considerar ilícitas as referidas operações isoladamente consideradas, há de repercutir na aplicação da norma tributária do IRPJ e da CSLL”.*

15. A lei tributária que define o fato gerador do tributo não pode ser contornada pela formalização de atos que, numa apressada análise do seu aspecto formal, sugeriram equivocadamente tratamento fiscal diverso daquele que certamente seria cabível se outra forma – mais comum, usual e direta – fosse adotada em seu lugar. Há que se enxergar o efetivo negócio realizado e buscar a norma tributária aplicável sem se deixar ofuscar pelos aspectos meramente formais dos atos que compõem a reorganização societária. No caso em comento, a cisão parcial da MCLG (etapa 2) revela nítidas características de artificialidade, haja vista a inexistência de acréscimo patrimonial da sociedade que figura como incorporadora do acervo cindido (o Laboratório Neo Química).

16. Em vez de incremento do patrimônio, houve apenas a alteração na composição de seu quadro de acionistas. Ademais, nenhuma outra razão negocial condizente com este tipo de operação societária foi identificada para a cisão formalizada pela MCLG, que por sua vez foi seguida de outros eventos societários, formalizados no contexto de uma ampla reorganização societária. Outras ressalvas são cabíveis no tocante às demais etapas da reorganização societária, já expostas anteriormente. Tais constatações levam o intérprete a questionar se é admissível que o tratamento tributário seja pautado apenas pelo aspecto formal da operação ou, caso contrário, que deva ser outra a qualificação jurídica a ser dada os fatos apurados, mais apropriada à essência da operação”.

17. A respeito da responsabilidade solidária, afirma o colegiado que *“há de se observar, ainda, que não se trata de considerar o mero inadimplemento como infração de lei, como alegam os interessados. A situação definida como “infração de lei” se verifica, no presente caso, pela conduta fraudulenta do contribuinte com o fim de evitar o pagamento do tributo operacionalizada pela sequência de operações societárias. (...) Cumpre ressaltar que o Sr. Marcelo, além de sócio majoritário da empresa, era também administrador da sociedade (v. fls. 15, 75 e 84), requisito necessário para a responsabilidade tributária definida no art. 135, III, do CTN”.*

18. Ciente da decisão do Acórdão em 20/04/2016(fl.868), que julgou improcedente a impugnação apresentada, o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 24/05/2016 - (fls. 873/953), alegando as seguintes razões:

I) PRELIMINAR DE NULIDADE — ERRO DE DIREITO NA INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS VIOLADOS E IMPOSSIBILIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DE ATOS JURÍDICOS COM BASE NA AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL: Afirma que “*o dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem o ato de lançamento do crédito tributário) é tema incontroverso, dada a clareza da Lei n. 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo Federal), em especial de seu artigo 2015, que estabelece o dever de as autoridades administrativas motivarem suas decisões e que a indicação incorreta de capitulação legal válida no Auto de Infração, exigida pelo art. 10 do Decreto n° 70.235/72, é uma violação grave ao ordenamento, não sendo passível de saneamento pelas autoridades, eis que viola o princípio da motivação dos atos administrativos, a garantia constitucional do contraditório e a ampla defesa no processo administrativo*”;

II) A ANÁLISE DAS OPERAÇÕES QUE COMPÕEM A REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA FEITA PELA DRJ: Afirma que “*é que cada operação individual e deve produzir seus regulares efeitos, seja por serem regulares e legítimas quando individualmente analisadas, seja por se justificarem (tanto do ponto de vista fiscal quanto negociai) quando analisadas de forma conjunta, no contexto da Reestruturação Societária e da negociação com a Hypermarchas. (...) Na Reestruturação Societária efetivamente implementada, a Cisão MCLG fez com que as ações do Neo Química passassem a ser de propriedade direta da Família Gonçalves. Já na operação aparentemente tida como ideal pela DRJ, esse fato foi simplesmente "abstraído" pelo colegiado. Ocorre, porém, que a exclusão desse simples ato societário já basta para tornar a estrutura idealizada pela Fiscalização uma operação absolutamente distinta daquela efetivamente implementada e, mais ainda, absolutamente desprovida de lógica (i.e., Hypermarchas compra Neoquímica de MCLG e paga a Família Gonçalves pela aquisição). (...) No que diz ao preenchimento da DIRPF, os Recorrentes lembram que não há regra determinando de que forma o campo de bens e direitos deve ser preenchido e que a redação adotada visou simplesmente simplificar a descrição dos fatos. O entendimento de que a descrição elaborada pelos contribuintes indica falta de propósito negocial é mera ilação sem qualquer base na realidade*”.

III) REGULARIDADE DAS TRANSAÇÕES QUESTIONADAS PELO FISCO E IMPOSSIBILIDADE DE SUA DESCONSIDERAÇÃO: *Asseverou que não se pode declarar a legitimidade de um determinado evento para, na sequência, negar seus efeitos típicos. Ou o evento é válido e produz seus efeitos ou ele não é válido. Fazendo-se necessário lembrar que não pode o Fisco, buscando aumentar a arrecadação, impor às empresas que conduzam suas atividades de uma forma ou de outra. Tampouco cabe ao Fisco especular as razões negociais que levam uma empresa a conduzir seus negócios de uma forma ou de outra, mas sim analisar os fatos e verificar se ocorreu ou não fato tributável perante a legislação brasileira.*

IV) Diz que, *“a de se impor a desconsideração de negócios lícitos (tais como a Cisão MCLG), há que se estabelecer parâmetros e limites dentro dos quais essa desqualificação será admitida, sob pena de se partir do extremo da legalidade estrita para o oposto: a completa ausência de legalidade, aqui referida não como meio para assegurar o formalismo — julgado excessivo por alguns — mas como garantia do contribuinte contra as arbitrariedades que fatalmente decorreriam da imposição de tributos sem limites previamente estabelecidos”*.

V) Afirma que a Cisão MCLG não alterou substancialmente o *status* do grupo econômico dos Recorrentes, tendo servido apenas para retornar o Neo Química e a Família Gonçalves para uma situação que perdurara por 26 anos. (...) O Neo Química era, essencialmente, uma empresa familiar, sendo seu capital integralmente detido, já há muitos anos, direta ou indiretamente, por membros da Família Gonçalves. Nesse contexto, a MCLG foi idealizada e criada como uma ferramenta para a administração desse e de outros investimentos detidos pela Família Gonçalves, tais como as participações nas empresas Neo Marcas Indústria Farmacêutica e Alimentícia, Comércio e Participações S.A. e a Neolatina Comércio e Indústria Farmacêutica Ltda., dentre outras.

VI) Frizou-se que deve ser acrescentado que é por meio das ações detidas diretamente na Hypermarchas que o Sr. Marcelo ocupa lugar no Conselho de Administração. Nesse sentido, até o advento da Lei nº 12.431/2011, somente pessoas físicas podiam ser membros do Conselho de Administração. A redação do *caput* do art. 146 da Lei nº 6.404/1976, vigente à época, era clara nesse sentido. A alocação da totalidade das ações da Hypermarchas para a MCLG seria um impeditivo à presença do Sr. Marcelo no Conselho de Administração, exceto se outras medidas adicionais fossem tomadas (e.g., cessão de uma ação), mas que em termos fáticos e de direito não foram.

VII) Afirma que *“o CARF também vem reconhecendo expressamente que a transferência de participações societárias detidas por pessoas jurídicas para pessoas físicas previamente à sua alienação é operação regular e aceita pelo ordenamento jurídico brasileiro”*.

VIII) Diz que a Família Gonçalves recolheu o IRPFGCAP devido quando do resgate das ações da Hypernova recebidas em decorrência da incorporação de ações do Neo Química (doc. 09 da Impugnação), sendo tal fato expressamente reconhecido pelo Agente Fiscal, informando os valores históricos na tabela abaixo:

IRPF-GCAP recolhido pela Família Gonçalves				
Contribuinte	Dezembro/2009	Dezembro/2010	Dezembro/2011	Somatório anual
Sr. Marcelo	29.510.089,77	28.225.222,59	28.225.503,46	85.960.815,82
Sra. Luana	7.783,08	7.445,07	7.444,27	22.672,42
Totalizador	29.517.872,85	28.232.667,66	28.232.947,73	85.983.488,24

IX) IMPROPRIEDADE DA TRIBUTAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES: Argumenta que *“na incorporação de ações não se verifica outro elemento essencial da incorporação de sociedades: a transmissão da universalidade do patrimônio da sociedade incorporada para a sociedade incorporadora. Há tão somente a transferência das ações de uma sociedade para outra, respeitando-se a individualidade patrimonial das duas sociedades envolvidas”*.

X) Diz que *“havendo assembléia para a incorporação de ações, é perfeitamente possível que o acionista seja contrário à operação e, na hipótese de aprovação dela, esteja obrigado a aceitar a troca de suas ações por outras da sociedade incorporadora ou pleitear o reembolso de suas ações por valor, via de regra, substancialmente inferior ao valor justo do investimento”*. (...) *“A aplicação do conceito de sub-rogação a situações semelhantes àquela aqui analisada já foi inclusive reconhecida pelas autoridades fiscais no Parecer Normativo CST n. 39, de 19 de outubro de 1981, em que se analisou a aplicação da regra de isenção do imposto de renda sobre os lucros auferidos, em razão de alienação de participação societária (art. 40, “d”, do Decreto- Lei n. 1.510/76), nas situações em que tenha ocorrido fusão, incorporação ou cisão da sociedade”*.

XI) Afirma que *“o Protocolo e Justificação de Incorporação de ações do Laboratório Neo Química Comércio e Indústria S.A. pela Hypernova Medicamentos Participações S.A.55 é firmado diretamente entre o Neo Química e a Hypernova, figurando os membros da Família Gonçalves como meros intervenientes. (...) Os membros da Família Gonçalves não perceberam ganho algum, pois apenas tiveram trocadas, de forma passiva e compulsória, as ações detidas no Neo Química por ações da Hypernova”*.

XII) Diz que *“as recorrentes receberam ações da Hypernova, que foram parcialmente resgatadas — com recolhimento do IRPF-GCAP devido na operação — sendo as remanescentes substituídas por ações da Hypermarcas, que permanecem no patrimônio dos membros da Família Gonçalves até esta data — sem realização, portanto”*.

XIII) NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO DOS VALORES JÁ PAGOS PELA FAMÍLIA GONÇALVES: Afirma que a Família Gonçalves recolheu o IRPF-GCAP devido quando do resgate das ações da Hypernova recebidas em decorrência da incorporação de ações do Neo Química, sendo tal fato expressamente reconhecido pelo Agente Fiscal. Diz que *“a DRJ negou esse pedido por entender que “os recolhimentos efetuados elas pessoas físicas não podem ser utilizados para quitar tributos devidos pela pessoa jurídica, pois isso implicaria em efetuar compensação de débitos de terceiros, o que é vedado pelo art. 74 da Lei 9.430/96”*.

XIV) A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA: Alega que *“é ilegal a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício ora lançada, por falta de previsão legal; o § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96, apenas autoriza a incidência dos juros moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não prevê a sua incidência sobre a multa de caráter punitivo; e o art. 43 da mesma Lei determina a incidência de juros sobre as multas isoladas, nada prevendo no tocante à multa de ofício proporcional”*.

XV) DOS PEDIDOS: - Requereu a reforma do Acórdão recorrido da DRJ, com o conseqüente cancelamento integral do Auto de infração; - Subsidiariamente, requereu: i) a qualificação de multa agravada afastada em razão da inexistência de fraude nas operações que compõem a Reestruturação Societária; ii) a exclusão do Sr. Marcelo, tendo em vista a inexistência de ilícito que a justifique; iii) considerar os pagamentos de IR-GCAP já efetuados pela Família Gonçalves no âmbito do resgate de ações da Hypernova e descontados tais valores dos valores exigidos nestes autos; iv) afastar a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício. Pugnou pela sustentação oral.

19. Às fls. 1.464/1.502 dos autos - **CONTRA-RAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, trazendo os seguintes argumentos:

I) DA PRELIMINAR DE NULIDADE: Alega que *“não se pode olvidar que o Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do auto de infração, conforme consta expressamente consignado no próprio. Nele, todos os fatos e dispositivos legais que deveriam reger o procedimento do contribuinte na apuração do lucro real foram devidamente abordados. (...) A primazia da substância sobre a forma decorre do próprio Direito, pois este incide sobre fatos. Assim, a autoridade fiscal não deve ficar circunscrita à forma como as partes documentaram determinado acontecimento se outros elementos a convencem que o documentado não reflete a realidade”*.

II) PLANEJAMENTO ABUSIVO: Afirma que, discordando do quanto manifestou a DRJ, nem uma nem outra operação poderiam ser tidas como legítimas para fins de aplicação do direito tributário. Pois, *“a transformação do NEOQUIMICA em sociedade por ações ocorrida em 13/11/2009, por exemplo, não tinha nenhuma justificativa (e não foi justificada pela recorrente) senão o de preparar o NEOQUIMICA para a incorporação de ações que se seguiria. Da mesma forma, “os “equivocos” cometidos nos documentos elaborados para formalizar o negócio corroboram que a transferência do NEOQUIMICA teria sido acertada pelas partes antes da cisão”*;

III) Assim, afirma que *“a alienação do investimento foi planejada e acertada quando o mesmo era de propriedade da MCLG. Sendo que a cisão parcial da MCLG, seguida de versão do patrimônio cindido (constituído das ações do NEOQUIMICA) para a própria NEOQUIMICA, com o conseqüente cancelamento das ações e emissão de novas ações para as pessoas físicas (tornando-as detentoras diretas do capital do NEOQUIMICA), constituiu o subterfúgio para que o resultado da alienação da participação no NEOQUIMICA se desse nas pessoas físicas, ao invés de acontecer na MCLG”*.

IV) Diz que *“a recorrente lança mão de argumentos genéricos e não comprovados para justificar a prévia cisão da MCLG para alienar o*

NEOQUIMICA, como “evitar impactos adversos nos outros investimentos”, “facilitação do fluxo de dividendos” ou “eliminação de formalidades para eventual alienação de ações, e que tais argumentos tentam apenas criar “falsos problemas”, descrevendo situações absolutamente triviais e de ínfima importância no contexto de um investimento como supostos empecilhos que precisavam ser contornados – a exemplo do que se mencionou acima sobre o art. 146 da LSA”.

V) DA INCORPORAÇÃO DE AÇÕES REPRESENTA ALIENAÇÃO DAS AÇÕES INCORPORADAS: Alega que tal questão já foi enfrentada pelo CARF. E que, a incorporação de ações é prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404/76, e trata-se de operação na qual a sociedade incorporadora adquire as ações de outra empresa, que continua a existir, porém passando à condição de subsidiária integral daquela, sendo essa a diferença entre tal operação e a incorporação de empresas, na qual a incorporada é extinta. A incorporação de ações é uma alienação em sentido amplo, o que já foi reconhecido pela doutrina. (...) No passo, não é correto admitir que a incorporação de ações seja dotada de compulsoriedade, ou seja, se perfaz sem manifestação de vontade. Em uma sociedade, todas as decisões são tomadas pela maioria dos sócios e, ao fazer parte de uma empresa, já se sabe que a vontade individual vai ser substituída pela vontade coletiva. Portanto, a operação somente será implementada em razão da manifesta deliberação da maioria dos sócios de cada uma das empresas envolvidas, mediante Assembléia. Também são os próprios acionistas que determinam os valores pelas quais a operação será realizada, ou seja, se a subscrição ocorrerá por valor superior ao contábil”. (...) *Como a manifestação de vontade pelo representante, nos limites de seus poderes produz efeitos em relação ao representado, não há de se estranhar que a sociedade possa firmar protocolos de incorporação de ações que dispõem sobre bens de acionista: a própria ação. Dessa forma, há duas manifestações de vontade na operação: a dos sócios em Assembleia Geral, aprovando a incorporação de ações e conferindo poderes de representação à sociedade empresária; a da sociedade empresária nos limites da representação conferida, que aliena as ações e as incorpora ao capital de outra sociedade”.*

VI) *“Conclui-se, portanto, que o negócio de subscrição importa em obrigação pecuniária, não uma obrigação de troca. O negócio jurídico de subscrição cria uma obrigação de integralizar o capital social. O ato de integralização, por força de lei, pode se dar em bens. É a mesma lógica de se dizer que o tributo é uma prestação pecuniária que pode ser extinta por dação em pagamento. Assim, na subscrição devida em sede de incorporação de ações, em momento algum se identifica qualquer espécie de permuta”.*

VII) *“A incorporação de ações é uma espécie de alienação, nos termos do art. 3º, § 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em dinheiro. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, essa deve ser tributada como ganho de capital, independentemente da existência de fluxo financeiro. (...) No caso em apreço, há que se ressaltar que a recorrente sequer pode se valer do argumento de que a incorporação de ações teria se dado sem manifestação da vontade dos sócios! Ora, tanto a MCLG quanto o NEOQUIMICA eram controlados pelo Sr. Marcelo, além do*

que a família Gonçalves anuiu expressamente com todas as etapas da reorganização societária”.

VIII) DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA: Afirma que “*ficou demonstrada a artificialidade de algumas das etapas da reestruturação societária, que serviram para dificultar a visualização de aspectos relevantes da alienação da participação societária no NEOQUÍMICA para a Hypermarchas. Portanto, por estar caracterizada a fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, é devida a aplicação da multa qualificada de 150%, em conformidade com o disposto no art. 44, inc. I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96*”.

IX) DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA: Diz que houve “*ação dolosa que justifica a qualificação da multa de ofício autoriza, igualmente, a responsabilização pessoal do administrador da sociedade por infração à lei fiscal*”.

X) DOS JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO: (...) *Quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, afirmou tratar-se de “debate já antigo, de modo que há farta jurisprudência no sentido de que é devida”.*

XI) Requereu a denegação do Recurso Voluntário interposto.

20. Em 02/03/2018 às fls. 1535 a 1754 consta a juntada de petição com 02 pareceres emitidos por Sérgio André Rocha e Heleno Taveira Torres sobre o caso concreto.

21. À fl. 1888 consta petição onde o Recorrente anexa DARFs de pagamento e aduz que:

2. Em complemento à referida peça, os Requerentes apresentam, nesta oportunidade, cópia dos comprovantes de recolhimento de IRPF sobre ganho de capital efetuados até a presente data pelos membros da Família Gonçalves, no valor total de R\$250.845.929,23 (recolhimentos estes mencionados no item II.7 da referida peça).

22. É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Inicialmente passo à análise da preliminar de nulidade argüida.

Afirma a Recorrente que “o dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem o ato de lançamento do crédito tributário) é tema incontroverso, dada a clareza da Lei n. 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo Federal), em especial de seu artigo 2015, que estabelece o dever de as autoridades administrativas motivarem suas decisões e que a indicação incorreta de capitulação legal válida no Auto de Infração, exigida pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, é uma violação grave ao ordenamento, não sendo passível de saneamento pelas autoridades, eis que viola o princípio da motivação dos atos administrativos, a garantia constitucional do contraditório e a ampla defesa no processo administrativo”.

Assim é que, por entender que os negócios jurídicos não poderiam ter sido desconsiderados e, haveria suposto erro na capitulação legal, sustenta ser nulo o lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

Além de não haver desconsideração de atos ou fatos jurídicos, não se verifica na autuação fiscal a alegada ausência de indicação do ilícito ou qualquer defeito na fundamentação legal.

Há consignação expressa que a autuação se refere a “Omissão de Receita Não Operacional – Ganhos de Capital” (fls. 578) ou “Omissão de Receita – Falta de Recolhimento da CSLL devida sobre outras Receitas e demais Resultados Omitidos” (fls. 587), estando devidamente acompanhados dos dispositivos legais aplicáveis, os quais também constaram no TVF de fls. 549/573. Além disso, a descrição dos fatos, as circunstâncias e os motivos pelos quais a fiscalização entendeu ter havido omissão do ganho de capital por parte da MCLG estão minuciosamente explicitados no TVF, não havendo que se falar em vício de motivação.

O agente fiscal desconsiderou as operações societárias para fins fiscais, mantendo-se válidas para os seus demais efeitos.

Ademais, o Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do auto de infração, nele todos os fatos e dispositivos legais que deveriam reger o procedimento do contribuinte na apuração do lucro real foram devidamente indicados.

Face ao exposto, nego provimento à referida preliminar.

Passo à análise do mérito recursal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Como se vê, em última análise, a afirmação do Fisco consiste em sustentar que o planejamento tributário é proibido e que a economia tributária só é

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

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

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

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

(***)

REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL.

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

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

(***)

AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso

de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

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

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

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN). Recurso parcialmente provido. (Acórdão n. 105-16.774 - Sessão de 08 novembro de 2007)

(***)

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

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

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

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

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

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

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

Ainda, no caso concreto outras questões merecem ser ressaltadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Outrossim, apesar de restar prejudicada, ressalto que não vejo qualquer justificativa razoável para a qualificação da multa.

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

Em assim sendo, vale transcrever os artigos em referência:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Apesar de também prejudicado, não assiste razão à Recorrente ao não defender a incidência de juros sobre multa, e este é o posicionamento que o CARF vem adotando majoritariamente.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de multa e juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação não cabe aos órgãos do Poder Executivo deliberar. Correta a aplicação da taxa SELIC para a cobrança dos juros moratórios lançados, conforme previsão legal expressa no art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996.

Outrossim, mesmo que fosse eventualmente vencido, ressalto também que esta TO tem precedentes em casos semelhantes no sentido de se aproveitar o IR sobre o ganho de capital pago pelas pessoas físicas. Recentemente julgamos o PAF 16561.720165/2014-90 do contribuinte Arainvest (Sessão de 21 de fevereiro de 2018) em que, quase que por unanimidade, esta Turma permitiu o aproveitamento dos valores recolhidos pelas pessoas físicas. Neste particular cito a conclusão do Cons. Relator Abel Neto:

Assim, à vista do exposto e visando evitar o desequilíbrio entre direitos e obrigações entre as partes envolvidas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a possibilidade de dedução, do valor da autuação, do montante pago pelas pessoas físicas a título de ganho de capital decorrente da mesma operação objeto desta autuação.

Desta feita, face a tudo o quanto exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário pelas razões acima expostas, no mesmo sentido para os Recursos dos responsáveis solidários, restando prejudicadas as demais razões de mérito.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva