



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.730408/2017-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.295 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de março de 2023  
**Recorrente** MCL EMPREENDIMENTOS E NEGOCIOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INEXISTÊNCIA. SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. MARCO NORMATIVO.

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo e diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A definição legal de sujeito passivo contribuinte é o marco normativo que orienta o trabalho de auditoria fiscal para a correta identificação no caso concreto da pessoa que deva ser submetida à imputação por meio do lançamento. Inexiste fundamento jurídico na argumentação que pretende invalidar a eleição do sujeito passivo estampada no lançamento valendo-se exclusivamente de critério temporal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES. VIOLAÇÃO À LEI. FRAUDE. SOLIDARIEDADE.

Configura hipótese de responsabilidade tributária solidária a comprovação de prática de ato em violação à lei, mediante fraude, pelas pessoas físicas administradoras de grupo econômico de fato.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

GANHOS DE CAPITAL. FALTA DE APURAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL.

Fundo de Investimento em Participações utilizado indevidamente por grupo econômico de fato como instrumento de alienação de participações societárias com propósito exclusivo de impedir a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária principal. Ganho de Capital decorrente da alienação pertence ao real alienante. Resultado reconhecido nos termos do acordo de vontades que promoveu a transferência da participação societária.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão,

logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO DE 75%. POSSIBILIDADE.**

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

**MULTA DE OFÍCIO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA. FRAUDE. NÃO COMPROVADA**

Não comprovada a fraude, impõe-se a redução do da multa de ofício para o percentual de 75%.

Autos de Infração Decorrentes

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.**

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de erro na sujeição passiva, vencidos os conselheiros Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso. No mérito, 1) por maioria, negar provimento ao recurso quanto à tributação do ganho de capital na alienação, vencidos o relator (José Eduardo Dornelas Souza) e o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo; 2) por maioria, afastar a incidência da multa qualificada, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Souza Rodrigues de Souza; 3) por voto de qualidade, manter a multa isolada, vencidos o Relator e os conselheiros Marcelo José Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Eduardo Monteiro Cardoso; 4) em relação à sujeição passiva, por maioria, excluir a Sra. Juçara Eliane Storti Correa Lopes, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Souza Rodrigues de Souza; 5) por maioria, manter o Sr. Mário Celso Lopes, vencido o relator; 6) em relação às demais empresas, por maioria, excluí-las do polo passivo, vencidos os conselheiros Iágaro Jung Martins, Lizandro Rodrigues de Souza Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros. Designada para redigir o voto vencedor Giovana Paiva.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Presidente e Redatora designada

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 02-87.423, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BHE, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de Impugnação aos Autos de Infração que constituíram créditos tributários correspondentes a:

a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) relativo aos anos-calendário 2012 (lucro presumido, 2º ao 4º trimestres), 2013 (apuração anual do lucro real) e 2014 (apuração anual do lucro real), no valor original de R\$ 61.552.122,05, acrescido de multa de ofício qualificada (150,00%) e de juros moratórios;

b) Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ (apuração anual do lucro real) sobre a base de cálculo estimada, relativa aos anos-calendário 2013 e 2014, no valor original de R\$ 18.308.721,88; acrescida de juros moratórios;

c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa aos anos-calendário 2012 (lucro presumido, 2º ao 4º trimestres), 2013 (apuração anual do lucro ajustado) e 2014 (apuração anual do lucro ajustado), no valor original de R\$ 24.826.958,48, acrescida de multa de ofício qualificada (150,00%) e juros moratórios; e

d) Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento da CSLL (apuração anual do lucro ajustado) sobre a base de cálculo estimada, relativa aos anos-calendário 2013 e 2014, no valor original de R\$ 6.597.619,87, acrescida de juros moratórios.

O crédito tributário apurado totalizou, no mês de outubro de 2017, o montante de R\$ 298.936.761,89 (duzentos e noventa e oito milhões, novecentos e trinta e seis mil, setecentos e sessenta e um reais e oitenta e nove centavos), sendo:

a) R\$ 182.330.101,89 (cento e oitenta e dois milhões, trezentos e trinta mil, cento e um reais e oitenta e nove centavos) para o IRPJ, com juros de mora e multa qualificada;

b) R\$ 73.391.596,37 (setenta e três milhões, trezentos e noventa e um mil, quinhentos e noventa e seis reais e trinta e sete centavos) para a CSLL, com juros de mora e multa qualificada;

c) R\$ 18.308.721,88 (dezoito milhões, trezentos e oito mil, setecentos e vinte e um reais e oitenta e oito centavos) para a multa exigida isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada; e

d) R\$ 6.597.619,87 (seis milhões, quinhentos e noventa e sete mil, seiscentos e dezenove reais e oitenta e sete centavos) para a multa exigida isoladamente por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

Conforme Autos de Infração (fls. 2.133 a 2.176) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.090 a 2.132), os lançamentos foram efetuados em razão da apuração das seguintes infrações:

a) Ganhos de capital apurados incorretamente, anos-calendário 2013 e 2014;

- b) Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (multa isolada), anos-calendário 2013 e 2014;
- c) Omissão de receita não operacional (ganhos de capital), no ano-calendário 2012;
- d) Falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada (multa isolada), anos-calendário 2013 e 2014;
- e) Apuração incorreta de resultados da CSLL, anos-calendário 2013 e 2014; e
- f) Omissão de receita. Falta de recolhimento da CSLL devida sobre outras receitas e demais resultados omitidos, no ano-calendário 2012.

Foi imputada a sujeição passiva, na qualidade de contribuinte, à pessoa jurídica MCL Empreendimentos e Negócios Ltda (CNPJ n.º 64.766.967/0001-61), em regime de solidariedade, com fundamento no art. 124, inciso I, da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN), em razão da concomitante imputação de existência material de “grupo econômico de fato” e da constatação de “interesse comum na situação que constitui o fato gerador”, com as seguintes pessoas jurídicas:

- a) CRPE Holding S/A (CNPJ n.º 18.314.340/0001-52);
- b) Companhia Rio Pardo (CNPJ n.º 03.979.713/0001-37);
- c) Eucalipto Brasil S/A (CNPJ n.º 12.416.787/0001-56); e
- d) MCL Participações S/A (CNPJ n.º 15.732.929/0001-82).

Além disso, foi imputada a responsabilidade solidária, com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, combinado com a Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, art. 72, das pessoas físicas Mário Celso Lopes (CPF n.º 704.912.248-34) e Juçara Eliane Storti Correa Lopes (CPF n.º 023.511.058-26), indigitados administradores do “grupo econômico de fato”.

A Autoridade Tributária, a partir dos fatos verificados durante a ação fiscal, alega ter constatado que a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, em conjunto com o “Grupo MCL” (a seguir especificado), perpetrou uma sequência de operações societárias, objetivando:

- a) transferir a participação direta e indireta na pessoa jurídica Eldorado Celulose e Papel S/A por meio da MJ Participações S/A para o MCL Fundo de Investimento em Participações (MCLFIP);
- b) alienar a referida participação para a J&F Investimentos S/A por intermédio do MCLFIP para se beneficiar indevidamente de isenção do imposto sobre a renda incidente sobre ganhos de capital auferidos pelas carteiras dos fundos de investimentos (Instrução Normativa RFB n.º 1.022/2010, art. 14, inciso I §2º); e
- c) aplicar os recursos obtidos na citada alienação nas empresas do Grupo MCL, por meio de aquisições, integralizações, mútuos e adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC).

Ressalta a Autoridade Tributária que as alterações societárias ocorridas antes da citada alienação foram simultâneas aos fatos constatados na Operação *Greenfield* (avaliações díspares, aprovações de investimento, aportes financeiros, incorporação etc) deflagrada no ano de 2016 e operacionalizada pelo Departamento de Polícia Federal (atualmente vinculado ao Ministério Extraordinário da Segurança Pública) e pelo Ministério Público Federal, relativa a apuração de perdas sofridas pela Fundação dos Economistas Federais (Funcef) e pela Fundação Petrobrás de Seguridade Social (Petros) no denominado “Negócio Eldorado”.

A partir das constatações firmadas no curso do procedimento de auditoria-fiscal, a Autoridade Tributária apresentou imputação de planejamento tributário abusivo perpetrado pela MCL Empreendimentos e Negócios Ltda.

Relata, então, a Autoridade Tributária, que Mário Celso Lopes e Juçara Eliane Storti Correa Lopes (identificados no Termo de Verificação Fiscal por “Família MCL”) são os únicos responsáveis pela gestão dos negócios das pessoas jurídicas CRPE Holding S/A (CRPE), Companhia Rio Pardo (Rio Pardo), Eucalipto Brasil S/A (Eucalipto) e MCL

Participações S.A. (MCLSA), doravante referidas em conjunto por Grupo MCL, circunstância fática evidenciada pela atuação negocial e pela composição societária destas empresas indicadas em várias fontes documentais, a saber: Atos Constitutivos (Contratos Sociais e Estatutos Sociais), Assembleias Gerais e Extraordinárias (AGE), Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis das pessoas jurídicas tanto do Grupo MCL e do MCLFIP; caracterizando, outrossim, a situação de grupo econômico de fato, pela reunião de sociedades submetidas a ingerência permanente e comum.

Detalhando-se os indigitados fatos e negócios que caracterizariam ilícitos tributários, em síntese, alega-se nos Autos de Infração (fls. 2.133 a 2.176) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.090 a 2.132):

a) Sincronia entre as alterações societárias do Grupo MCL e os fatos constatados na Operação *Greenfield*.

No período 2009 a 2011 houve um entrelaçamento das alterações societárias ocorridas no Grupo MCL e os fatos constatados na Operação *Greenfield* (aportes financeiros, avaliações distorcidas etc) deflagrada pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal (fls. 2/22).

a.1) Transações precedentes à cisão da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda:

Em agosto de 2009, a MCL Empreendimentos e Negócio Ltda (MCL) e a J&F Participações S.A. (J&F) integralizaram cotas no Fundo de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento em Participações (JMFFIP) com ações da Florestal Brasil S.A. (fls. 23/53), e, em setembro de 2009, o JMFFIP (cotistas: MCL e J&F) integralizou cotas no Florestal Fundo de Investimento em Participações (FlorestalFIP) com as citadas ações da Florestal Brasil S.A. (fls. 23/53).

MCL e J&F eram sócios fundadores da Florestal Brasil SA.

Concomitante, em setembro e outubro de 2009, referendada por decisões administrativas datadas de junho e julho de 2009, a Funcef e a Petros integralizaram parcela de investimento acordado de R\$ 544.500.000,00 para a Florestal Brasil S.A., via FlorestalFIP, conforme relatado na antes mencionada operação policial, Operação *Greenfield* (fls. 2/22).

De acordo com a Superintendência Nacional de Previdência Complementar, os aportes financeiros efetuados no FlorestalFIP pela Funcef e pela Petros ocorreram da seguinte forma (fls. 54/56):

Aportes no FlorestalFIP		
Entidade	Data	Valor
FUNCEF	18/09/2009	88.000.000,00
FUNCEF	24/08/2010	184.250.000,00
PETROS	19/10/2009	88.000.000,00
PETROS	24/08/2010	184.250.000,00
<b>Total</b>		<b>544.500.000,00</b>

Após esses aportes financeiros, a Petros e a Funcef passaram indiretamente a ser sócios da Florestal Brasil S.A. por intermédio do FlorestalFIP.

Em abril de 2010, Mário Celso Lopes transferiu a sua participação na Eldorado Celulose e Papel Ltda (ainda neste ano de 2010 houve a transformação do tipo jurídico de Sociedade Limitada para Sociedade por Ações) para a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda por meio de integralização de capital na MCL, conforme disposto na alteração contratual 21 (fls. 57/72).

a.2) Cisão da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, criação da MJ Empreendimentos S.A. (MJ) e constituição do MCLFIP com as ações da MJ:

Em 30/06/2010, a MCL realizou a cisão do seu patrimônio, fls. 93/145, vertendo para a MJ Empreendimentos S.A. (nome empresarial alterado posteriormente para MJ Participações S.A., em 01/07/2011), constituída em 26/07/2010, as participações societárias na Eldorado Celulose e Papel Ltda e Florestal Brasil S.A. (cotas do JMFFIP, que detinha indiretamente participação na Florestal Brasil S.A., via FlorestalFIP), justificando o ato (Protocolo de Cisão) na busca de reestruturação, reorganização e expansão da sociedade, propiciando melhor planejamento administrativo e tributário dos negócios (fls. 73/92).

Após a cisão da MCL, não obstante inexistir vínculo societário entre a MJ e a MCL, constam em notas explicativas da MJ (ano de 2012) e na escrituração contábil da MCL (anos de 2011 e 2013), contas de “Débitos de Sócios”, “Empréstimos a Coligadas e Controladas” e “Empréstimos Mútuos” (fls. 139 e 146/166).

Ressalta a Autoridade Tributária que tais “empréstimos” não estavam sujeitos a atualização monetária e não estavam amparados por garantias, evidenciando que, apesar de formalmente não terem vínculos societários, a MJ era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL.

Em 26/08/2010, dois dias após o aporte financeiro de R\$ 368.500.000,00 efetuados pelos fundos de pensão no FlorestalFIP, foi constituído o MCL Fundo de Investimento em Participações (MCLFIP), quando Mário Celso Lopes e Juçara Eliane Storti Correa integralizaram cotas com as ações da MJ Empreendimentos S.A.(fls. 167).

Destaca o relatório fiscal que, desde a sua constituição até a alienação da MJ (25,00% da Eldorado Celulose e Papel S.A.) para a J&F, a única participação acionária contida na carteira de investimentos do MCLFIP foram as ações da MJ. Somente após a citada alienação é que o MCLFIP passou a ter na carteira 2(duas) participações acionárias de empresas do Grupo MCL: MCL Participações S.A. e CRPE Holding S/A, as quais foram utilizadas para repassar o dinheiro obtido na referida alienação para a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda e outras empresas do grupo MCL.

a.3) Incorporação da Florestal Brasil S.A. pela Eldorado Celulose e Papel S.A.:

Em outubro de 2010, após a constituição do MCLFIP, evidenciando a sincronia das mutações societárias ocorridas no Grupo MCL e os fatos revelados e descritos no relatório final da Operação *Greenfield*, o JMFFIP apresentou para os fundos de pensão um plano de fusão entre a Florestal Brasil S.A e a Eldorado (fls. 2/22).

Dessa data até à aprovação final da incorporação da Florestal Brasil S.A pela Eldorado Celulose e Papel S.A., ocorreram diversas avaliações díspares dos empreendimentos em questão para subsidiar a incorporação da Florestal Brasil S.A pela Eldorado Celulose e Papel S.A. (fls. 2/22).

Em agosto de 2011, 2(dois) anos após a aprovação do investimento dos fundos de pensão na Florestal Brasil S.A, foi aprovada pelos fundos de pensão a citada incorporação e, na AGE de 30/11/2011 da Eldorado Celulose e Papel S.A, foi aprovada a incorporação da Florestal Brasil S.A (fls. 168/278).

Conclui, então, a Autoridade Tributária lançadora, que ficou comprovada a sincronia entre os fatos evidenciados na Operação *Greenfield* e as operações estruturadas efetuadas pelo Grupo MCL, pois finalizadas as mutações societárias do Grupo MCL (cisão da MCL, constituição da MJ, constituição do MCLFIP), os aportes de recursos no negócio de celulose pelos fundos de pensão, Funcef e Petros, e as avaliações díspares para fundamentar a incorporação da Florestal Brasil S.A pela Eldorado Celulose e Papel S.A, o MCLFIP), após a incorporação, alienou-se a MJ (25,00% da Eldorado), em maio de 2012.

b) Alienação da MJ Participações S.A.(25,00% da Eldorado Celulose e Papel S.A) pela MCL após a incorporação da Florestal Brasil S.A. pela Eldorado Celulose e Papel S.A:

A aquisição do total das ações da MJ Participações S.A. pela J&F e, conseqüentemente, direta e indiretamente 25,00% da Eldorado Celulose e Papel S.A, ocorreu por meio de diversas transações, a saber: a) 05/07/2012, MCLFIP aliena 20,00% da MJ para Mário

Celso Lopes; b) 06/07/2012, Mário Celso Lopes vende 20,00% da MJ para J&F; e, em 07/07/2012, MCLFIP vende 80,00% da MJ para J&F.

Tais negócios ocorreram de modo coordenado, em síntese:

b.1) Transação de 05/07/2012: MCLFIP aliena 20,00% da MJ para Mário Celso Lopes.

Em 05/07/2012, o MCLFIP alienou 20,00% das ações da empresa MJ pelo preço de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) para Mário Celso Lopes (fls. 279/291).

Nesse contrato de compra e venda, sem assinatura de nenhuma testemunha, a única assinatura que consta é a de Mário Celso Lopes, que assinou pelo comprador, pela MJ (qualificada como interveniente anuente) e pelo vendedor, o MCLFIP, não obstante existir informação de que o MCLFIP estava representado no ato por seu administrador (BTG Pactual Serviços Financeiros S/A DTVM).

O preço de aquisição foi pago por meio da cessão e transferência de 60.000.000 (sessenta milhões) de ações da MCL Participações S.A. avaliadas em R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

A Autoridade Fiscal ressalta a atipicidade da origem das ações da MCL Participações S.A. que serviram para a quitação da aquisição dos 20,00% da MJ por Mário Celso Lopes.

A AGE de constituição da MCL Participações S.A. ocorreu em 14/05/2012, com capital social de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), na qual foram eleitos para o Conselho de Administração, além do Mário Celso Lopes, seu cônjuge, Srª Juçara Eliane Storti Correa e sua filha Lívia Correa Lopes Arruy. Eleito também seu filho Mário Celso Lincoln Lopes para o cargo de Diretor Presidente (fls. 466/484).

Na Ata de Reunião do Conselho de Administração da MCL Participações S.A., de 15/06/2012, foi aprovado o aumento do capital social de R\$ 100.000,00 para R\$ 60.100.000,00 (sessenta milhões e cem mil reais) subscritas por Mário Celso Lopes com cotas emitidas pela MCL Empreendimentos e Negócios Ltda (fls. 485/490).

Esse aumento de capital social da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda adveio de recurso financeiro oriundo da venda dos 20,00% da MJ Participações S.A. pertencentes a Mário Celso Lopes para J&F, ocorrida no dia posterior (06/07/2012) ao da venda do MCLFIP para o Mário Celso Lopes (fls. 433/446).

O roteiro desta operação consumou-se da seguinte forma:

- em 16/05/2012 e 14/06/2012, a J&F depositou R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), respectivamente, na conta da interveniente anuente MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, para quitar a aquisição de 20,00% da MJ pertencentes a Mário Celso Lopes, conforme consta no contrato de compra e venda de 06/07/2012;

- No dia 15/06/2012 houve aumento de capital social da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda em R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) totalmente subscritas e integralizadas pelo Mário Celso Lopes por meio de adiantamentos realizados nos dias 16/05/2012 e 14/06/2012, por força de contrato de AFAC, celebrado entre a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda e o Mário Celso Lopes no dia 15/05/2012, conforme descrito na alteração contratual nº 26 de 15/06/2012 da MCL (fls. 491/502).

Assim, o recurso que serviu para o aumento de capital da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda e posterior aumento de capital da MCL Participações S.A., com as cotas da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, foi o montante de R\$ 60.000.000,00 que a J&F pagou a Mário Celso Lopes pela aquisição de 20,00% da MJ Participações S.A., conforme contrato de 06/07/2012, tendo sido depositado diretamente na conta-corrente da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda.

Além disso, destaca a Autoridade Fiscal lançadora, a AGE de cotista do MCLFIP, autorizando a venda das ações da MJ Participações S.A., somente ocorreu em 27/07/2012 (fls. 306/307).

b.2) Transação de 06/07/2012: Mário Celso Lopes vende 20,00% da MJ Participações S.A. para J&F.

A J&F repassou, por meio de acordo verbal, para a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, em 16/05/2012 e 14/06/2012, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), respectivamente. Esse repasse serviu de quitação da aquisição de 20,00% da MJ Participações S.A. pertencentes a Mário Celso Lopes, conforme consta no contrato de compra e venda de 06/07/2012 (fls. 433/446), como relatado.

No contrato existe a informação de que na data do pagamento da transação, 16/05/2012 e 14/06/2012, o vendedor, Mário Celso Lopes, teria pleno direito de vender, transferir e ceder à compradora, a J&F.

Todavia, Mário Celso Lopes, na data do pagamento da transação, 16/05/2012 e 14/06/2012, não possuía as ações da MJ Participações S.A.. Nem no dia 06/07, pois não existe, no contrato de compra e venda de 05/07/2012, a assinatura do vendedor destas ações – o MCLFIP, que não se manifestou por meio do seu administrador (BTG Pactual Serviços Financeiros S/A DTVM) –, nem houve a quitação da aquisição das ações da MJ Participações S.A., pois tais ações, que serviram como meio de pagamento, não estavam integralizadas na data da compra, não obstante, o comprador, Mário Celso Lopes, no contrato de 05/07, tivesse declarado que as ações da MCL Participações S.A. se encontravam integralizadas.

Somente em 02/08/2012, conforme alteração contratual nº 27 da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, Mário Celso Lopes cedeu e transferiu 60.000.000 (sessenta milhões) de cotas para a MCL Participações S.A., como forma de integralização nesta companhia. Portanto, é a partir desta data que as 60.000.000 (sessenta milhões) de ações da MCL Participações S.A. passaram a ser integralizadas (fls. 497/502).

Assevera a Autoridade Fiscal que a integralização de capital não decorre de acordo verbal, mas sim de alteração de contrato social, e os efeitos da cessão de cotas para terceiros se inicia a partir do registro deste na junta comercial.

Dessa forma, após execução dessas operações estruturadas, as ações da MCL Participações S.A. passaram a pertencer ao MCLFIP, que serviu de “veículo” para repassar recurso para a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda e para o Grupo MCL, por meio de integralizações, empréstimos e AFAC.

b.3) Transação de 07/07/2012: MCLFIP vende 80,00% da MJ Participações S.A. para J&F.

Destaca a Autoridade Tributária que nos contratos de compra e venda da MJ Participações S.A. para a J&F (06/07 e 07/07) a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda consta como interveniente anuente (fls. 433/446 e 449/464).

Apesar de qualificar-se como mero interveniente anuente nessas transações, a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda se prende ao vendedor em obrigações de não concorrência, obstáculo típico imposto à partes alienantes destas avenças (Código Civil, art. 1.147).

Por outro lado, o MCLFIP, identificado no contrato de compra e venda como parte alienante, não arcou com nenhum tipo de obrigação de não concorrência. Situação inversa à MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, que não se posta como alienante nos contratos de compra e venda, porém lhe foi impingido um prazo de 10(dez) anos de não concorrência, em descompasso com o exposto na legislação, na doutrina e na jurisprudência – o verdadeiro alienante é aquele que exerce a atividade econômica organizada e que deve suportar o ônus do não restabelecimento.

Relembra a Autoridade Tributária lançadora que a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda era proprietária das participações acionárias na Eldorado Celulose e Papel S.A que foram adquiridas indiretamente pela J&F.

Além disso, de modo anormal para padrões básicos em matéria de fusões e aquisições, J&F e MCL Empreendimentos e Negócios Ltda não tiveram acordo contratual prévio numa transação de R\$ 300.000.000,00, mas simples acordo verbal, conforme manifestação da J&F.

Essa forma, um acordo verbal, utilizado pela J&F para efetivar um negócio de R\$ 300.000.000,00, dissona dos passos (memorando de entendimentos, acordo de investimento ou qualquer ato preparatório) comumente executados em combinação de negócios (fusão, aquisição, incorporação e cisão).

Conclui, assim, a Autoridade Tributária, que a confusão contratual revelada nessa relação negocial complexa e vultosa de R\$ 300.000.000,00 demonstra que a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda foi a real alienante das ações da MJ Participações S.A., nos seguintes termos:

- A MCL Empreendimentos e Negócios Ltda anuiu com a venda da MJ Participações S.A. para J&F;
- A MCL Empreendimentos e Negócios Ltda detinha os ativos (participações na Eldorado Celulose e Papel Ltda), os quais, por meio de sua cisão, ocorrida apenas formalmente, foram utilizados na constituição da MJ Participações S.A. e que foram vendidos para a J&F;
- A MJ Participações S.A. era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, pois na escrituração contábil da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda havia contas de “Débitos de Sócios”, “Empréstimos a Coligadas e Controladas” e “Empréstimos Mútuos” especificadas para a MJ Participações S.A.;
- Uma venda de R\$ 300.000.000,00 tecida por um simples acordo verbal com antecipação de R\$ 60.000.000,00 depositados não na conta do vendedor formal, mas na conta do interveniente e anuente (o verdadeiro alienante, a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda);
- A MCL Empreendimentos e Negócios Ltda recebeu da J&F em 16/05 e 14/06 de 2012, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), respectivamente, antes da autorização dos cotistas, por meio de assembléia ocorrida em 27/06/2012, para a alienação das ações da MJ Participações S.A.;
- Nessa alienação, a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda se obrigou a vender parte de seu patrimônio e caso não o vendesse deveria encerrar as atividades referentes às que estavam sendo alienadas, sob pena de responsabilidade por perdas, danos e lucros cessantes;
- A MCL Empreendimentos e Negócios Ltda ficou impedida de fazer concorrência com o adquirente, durante 10(dez) anos, prazo superior ao estabelecido na lei civil;
- A MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, em 2012, recebeu R\$ 100.000.000,00, por intermédio de integralizações com a MCL Participações S.A., os quais foram originados da alienação da MJ Participações S.A. e integralizados pelo MCLFIP na MCL Participações S.A.; e
- A MCL Empreendimentos e Negócios Ltda também recebeu recursos oriundos da alienação da MJ Participações S.A., por meio de empréstimos e de AFAC da MCL Participações S.A..

c) Do Pós-venda.

Os trezentos milhões de reais oriundos da alienação da MJ Participações S.A. (25,00% da Eldorado Celulose e Papel S.A) foram utilizados para a aquisição pelo MCLFIP de participações acionárias da MCL Participações S.A. e da CRPE Holding S.A., e destas empresas estes recursos foram canalizados para MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, para outras empresas do Grupo MCL e para Mário Celso Lopes, por meio de integralizações, empréstimos e AFAC.

A primeira senda monetária usada foi a MCL Participações S.A.: a J&F depositava o dinheiro na conta do MCLFIP referente a parcela da compra e, imediatamente, o MCLFIP integralizava capital na MCL Participações S.A., que logo em seguida também integralizava capital na MCL Empreendimentos e Negócios Ltda (fls. 497/513 e 518/548).

Ressalte-se que, de acordo com as alterações societárias de 02/08/2012 e 17/09/2012, logo após a alienação da MJ Participações S.A., Juçara Eliane Storti Correa Lopes e Mário Celso Lopes retiraram-se total e parcial, respectivamente, da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda com ativos no montante de R\$ 33.481.489,00 (fls. 497/508).

Em 2012, a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda recebeu o montante de R\$ 100.000.000,00, por intermédio de integralizações com a MCL Participações S.A..

Desse total, consta o depósito de R\$ 60.000.000,00 na conta da MCL pela alienação de 20,00% da MJ, antes da assinatura do contrato. No final de 2012, a MCL Participações SA retirou-se parcialmente da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda com um montante de R\$ 86.271.816,00 (fls. 497/513).

Essa retirada foi de fato uma aquisição de ações/cotas, pois a MCL Participações S.A., em 30/12/2012, após integralizar cem milhões de reais na MCL Empreendimentos e Negócios Ltda nos meses anteriores, cedeu e transferiu as suas cotas para a própria MCL Empreendimentos e Negócios Ltda e recebeu, como quitação, as participações da Cia Rio Pardo, da Eucalipto Brasil S/A e da Malibu Confinamento de Bovinos Ltda de propriedade da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, conforme explicitado na alteração do contrato social nº 31 da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda e notas explicativas da MCL Participações S.A. e da Cia Rio Pardo do ano de 2012 (fls. 539/546).

A drenagem de recursos da MCL Participações S.A. para a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, para Mário Celso Lopes e para outras empresas do Grupo MCL, perdurou nos anos de 2013 e 2014, por meio de empréstimos e de AFAC, conforme extratos de balancetes do passivo da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda de 2013 e ativo da MCL Participações S.A. de 2014 (fls. 154/166 e 547/548).

A segunda trilha financeira utilizada foi por meio da CRPE Holding S.A..

Em 24/05/2013, conforme AGE da MCL Participações S.A., houve cisão parcial de R\$ 98.033.965,00 e, nesse mesmo dia, ocorreu a constituição da CRPE Holding S.A, com capital social formado a partir da parcela cindida (ações da Cia Rio Pardo e da Eucalipto Brasil S.A.) no valor de R\$ 98.033.965,00 da MCL Participações S.A. (fls. 549/572).

Em 26/06/2013, a CRPE Holding S.A subscreveu o aumento de capital social de R\$ 73.000.000,00 de ações da Cia Rio Pardo e integralizou R\$ 33.000.000,00 nessa data e R\$ 28.000.000,00, R\$ 9.000.000,00 e R\$ 3.000.000,00 em 15/08/2013, 15/09/2013 e 15/11/2013, respectivamente (fls. 573/574).

Em 05/11/2013, a CRPE Holding S.A subscreveu e integralizou aumento de capital social de R\$ 35.687.255,00 de ações da Eucalipto Brasil S.A.(fls. 575/577).

Além dessas integralizações, também por intermédio de empréstimos e de AFAC, a CRPE Holding S.A drenou recursos para empresas do Grupo MCL (fls. 578/580).

Ao fim do parcelamento da venda, o MCLFIP, em 2014, possuía R\$ 99.750.000,00 em ações da MCL Participações S.A. e R\$ 200.000.000,00 de ações da CRPE Holding S.A. Essas ações passaram a corresponder a 100,00% do patrimônio do fundo (fls. 581/599).

A composição da carteira do fundo, contudo, foi refutada, segundo o parecer de auditoria independente, com abstenção de opinião sobre as demonstrações contábeis do MCLFIP, em 2014, devido ao não fornecimento de evidências documentais que corroborassem a quantidade de ações apresentada na carteira do fundo. O ajuste dessa desconformidade ocorreu em 30/11/2015 (fls. 581/599).

Conclui, então, a Autoridade Tributária que os recursos financeiros obtidos na alienação da MJ Participações S.A. (25,00% da Eldorado) foram alocados para o Grupo MCL.

d) MCLFIP: uma sociedade de participações.

Aponta a Autoridade Tributária que o MCLFIP revelou-se como um fundo de investimento apenas na forma, mas na essência, além de ter sido um "fundo-veículo", utilizado para perpetrar o comprovado planejamento tributário abusivo, transformou-se em uma sociedade de participações (*holding* de controle), pois se encontrava controlado por um único investidor (a Família MCL), possuía um único investimento (ações de empresas do Grupo MCL), avaliava essas ações pelo custo de aquisição e a arquitetura de seus investimentos era realizada pelo comitê de investimentos, composto pela Família MCL (fls. 581/693).

Essas anomalias presentes e perenes no MCLFIP se opõem às características e vantagens próprias de um Fundo de Investimento em Participações (FIP), como registrado na literatura especializada em finanças, notadamente a diversificação da carteira, buscando a redução do risco global do investimento e a maximização do retorno.

Referente à composição e à diversificação da carteira de investimento, a auditoria independente se absteve de opinar sobre as demonstrações contábeis do MCLFIP, em 2014, devido ao não fornecimento de evidências documentais que corroborassem a quantidade de ações apresentada na carteira do fundo (fls. 583), como já relatado.

Em 2015, o auditor independente emitiu parecer com ressalva devido, além de outros assuntos, à mudança de composição da carteira, conforme operações societárias realizadas em 2013, que não estavam refletidas na carteira de 31/12/2015. A auditoria independente constatou uma incorreção na quantidade de ações da MCL Participações S.A. e da CRPE Holding S.A, somente ajustadas nos respectivos livros de registro de ações dessas empresas em 30/11/2015 (fls. 603).

Em relação à avaliação pelo custo de aquisição, de acordo com o CPC 36, item B85K, um elemento essencial da definição de entidade de investimento é que ela mensure e avalie o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo. No caso em tela, a ausência de atualização do valor justo da carteira do fundo motivou a emissão de parecer de auditoria com parágrafo de ênfase em 2012 e 2013 (fls. 636).

Entende, então, a Autoridade Fiscal que, se houve emissão de parecer com ressalvas e abstenção de opinião em 2015 e 2014, respectivamente, pela auditoria independente, em relação à composição da carteira, devido às operações societárias realizadas em 2013, as demonstrações financeiras deste ano, aprovadas pela administração do fundo, também deveriam ter sido ressalvadas ou emitidas com abstenção de opinião.

Destaca, outrossim, que, não obstante a administradora detivesse poderes para praticar todos os atos necessários à administração do MCLFIP e o art. 10 da Instrução nº 391 da CVM facultar o compartilhamento pelo administrador com o conselho ou comitê das decisões inerentes à composição da carteira de investimentos, cabem ao comitê de investimentos as deliberações, entre outras, referentes à propositura de investimento ou de desinvestimento, à realização de qualquer acordo ou operação relacionado aos investimentos nas Companhias Investidas, à aprovação de novos critérios de avaliação dos ativos do fundo e à indicação dos representantes do fundo nos órgãos das companhias investidas, conforme regulamento (fls. 655/693).

O comitê de investimentos, cujas atribuições e funções estão demarcadas no art. 19 do regulamento do MCLFIP, é exclusivamente composto pelos cotistas do MCLFIP (Família MCL).

Porém, apesar dos poderes detidos pela Família MCL, por meio do comitê de investimento, o qual tem seus membros eleitos dentre os próprios cotistas, ela não pode, na posição de cotista do fundo, alienar ativos da carteira do fundo, pois tais atividades (gestão da carteira do fundo) são exercidas pelo gestor.

Aponta, então, a Autoridade Tributária, que houve alienação direta, sem assinatura do Administrador/Gestor, em 05/07/2012, conforme já descrito no item “Transação de 05/07/2012 - MCLFIP aliena 20,00% da MJ para Mário Celso Lopes”, no qual o cotista, cuja assinatura consta na posição do fundo, alienou um ativo do fundo para ele próprio, posição contrária ao determinado na Assembleia Geral de cotista de 27/6/2012 (fls. 279/291 e 306/307).

Se imperasse essa possibilidade de um cotista alienar diretamente ativos da carteira de fundo, esse ente econômico, constituído sob forma de condomínio fechado, não seria um fundo de investimento e não haveria necessidade, por parte dos cotistas, de outorgar poderes para administradores, gestores, contratar custodiantes entre outros para gerenciar seus investimentos.

Ademais, o MCLFIP, alienou a totalidade de suas participações por R\$ 300.000.000,00, sem nenhum ato preparatório, apenas por meio de acordo verbal e de discussões de cláusulas contratuais, conforme manifestação do adquirente, a J&F (fls. 425/426).

Assim, conclui a Autoridade Tributária, o comitê de investimentos, a Família MCL, na verdade, exerceu o papel de sócio-administrador da sociedade empresária denominada MCLFIP. Uma sociedade empresária envelopada na forma de um fundo de investimento para se beneficiar da isenção determinada no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 1022/2010 e suas alterações seguintes.

**Portanto, o MCLFIP, com investidor (família MCL) e investimento (Grupo MCL) únicos, ações avaliadas a custo de aquisição e comitê de investimento (Família MCL) que planeja e ordena todos os investimentos e desinvestimentos, é de fato uma sociedade de participações, cujo intuito real é apenas titularizar ações de empresas do Grupo MCL adquiridas com recursos proveniente da alienação das ações da MJ Participações S.A., pertencentes anteriormente à MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, sem o devido pagamento de tributos sobre o ganho de capital apurado nessa venda.**

Em decorrência dos fatos e negócios apurados, concluiu, então, a Autoridade Tributária, pela consumação de fatos jurídicos tributários e respectivas imputações de penalidades, a saber:

a) Tributação de IRPJ e CSLL do ganho de capital com a venda do MJ Participações S.A. pela MCL Empreendimentos e Negócios Ltda.

a.1) Apuração do Ganho de Capital.

O MCLFIP funcionou como uma espécie de “fundo-veículo” utilizado pelo verdadeiro vendedor (MCL Empreendimentos e Negócios Ltda) para alienar as ações da MJ Participações S.A. (proprietária de 25,00% da Eldorado Celulose e Papel S.A.) aos compradores (J&F) com propósito de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que a venda direta das ações da MJ pela MCL, uma sociedade empresária, ensejaria apuração de ganho de capital nesta última.

Os resultados auferidos pela alienação da MJ Participações pertencem à MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, pois foi a verdadeira alienante, não obstante inserida no contrato de compra e venda na qualidade de mero interveniente anuente.

Os resultados devem ser reconhecidos nos termos da cláusula de transferência das ações contida nos contratos de alienação das ações da MJ Participações S.A.. Dessa forma, a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, de acordo com o disposto nos contratos de 06/07/2012 e 07/07/2012, alienou MJ Participações S.A., 49.091.000 ações, com custo de R\$ 49.091.000,00 (1 ação por R\$ 1,00) por R\$ 300.000.000,00, gerando ganho de capital de R\$ 250.909.000,00, reconhecido em 26(vinte e seis) parcelas a partir de 16/05/2012 (fl. 2.123).

Demonstrativo de apuração do ganho de capital anexado às fls. 2.123.

a.2) Regime de Tributação.

Conforme informações contidas na DIPJ e ECF o contribuinte fez as seguintes opções de forma de tributação do lucro: ano-calendário de 2012, lucro presumido, e em 2013 e 2014, lucro real, com apuração anual do IRPJ e da CSLL.

a.3) Período não alcançado pela decadência.

Os fatos e negócios apurados, segundo imputação realizada pela Autoridade Tributária, não possuíam substância econômica, sendo praticados apenas formalmente, com o único intuito doloso de redução indevida de tributos federais, configurando hipótese de fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), sujeitando-se à regra estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

b) Multa Isolada sobre redução indevida das estimativas mensais.

A legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL e faculta ao contribuinte a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procede, sujeita-se à multa prevista na Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07, art. 44, inciso II, alínea “b”.

No caso, verifica-se que nos anos-calendário de 2013 e 2014, optou-se pela forma de tributação do lucro real anual com cálculo do IRPJ e CSLL mensal por estimativa. E, em consequência da apuração do ganho de capital objeto do lançamento, foi constituído o crédito tributário relativo à multa isolada incidente sobre as reduções indevidas das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário de 2013 a 2014.

Os cálculos da multa isolada estão demonstrados nas tabelas às fls. 2.125 à 2.127, a partir de valores declarados na DIPJ do ano-calendário de 2013 e ECF do ano-calendário de 2014.

c) Multa de Ofício Duplicada.

Entende a Autoridade Tributária lançadora que a fraude – conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos – encontra-se comprovada ante os inúmeros fatos narrados, imputando-se a multa de ofício duplicada (art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07; combinado com os arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64).

A autuada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012, 2013 e 2014, com a alienação da MJ Participações S.A. (25,00% da Eldorado Celulose e Papel S.A.) por meio de operações estruturadas, sem nenhum preceito econômico para justificar a transmissão de propriedade. As operações foram feitas de forma artificial, utilizando-se do MCLFIP, o qual não se assemelha com um fundo de investimento, mas sim com uma sociedade empresária de controle do Grupo MCL, cujo objeto social real era titularizar ações das sociedades empresárias do Grupo MCL.

A composição da carteira do fundo se estabeleceu inicialmente com a integralização de cotas do fundo pela Família MCL com as ações da MJ Participações S.A., constituída essa, sem nenhum propósito comercial, por meio de cisão da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, e logo depois das transações constatadas na Operação *Greenfield*, o MCLFIP vendeu as ações da MJ Participações S.A., pré-estabelecido por meio de acordo verbal e de discussões de cláusulas, para a J&F e, com os recursos gerados pela venda, adquiriu ações da MCL Participações S/A e da CRPE Holding S/A, e essas, por sua vez, adquiriram participações nas outras empresas do Grupo MCL e efetuaram empréstimos e AFAC para estas sociedades.

Acrescenta a Auditoria Fiscal que a fraude fiscal encontra-se presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais

do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.

d) A sujeição passiva tributária.

d.1) Grupo Econômico MCL.

Afirma a Autoridade Tributária que os fatos apurados demonstram não somente a existência de grupo econômico de fato (Grupo MCL), mas também caracterizam a situação de interesse comum das empresas componentes na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, havendo liames inequívocos entre as atividades desempenhadas pelos integrantes destinadas a reduzir o IRPJ e a CSLL.

A Autoridade Fiscal afirma que a atuação comum e conjunta encontra-se explícita antes, durante, na data e depois da realização da alienação da empresa MJ pela MCL e reforça a imputação amparando-se em precedentes de decisões do Superior Tribunal de Justiça que considerou existente o interesse comum em situações nas quais as empresas de grupo econômico realizam a mesma atividade (REsp 884.845/SC).

Outrossim, o relatório fiscal aponta a existência de jurisprudência que reconhece a solidariedade entre os integrantes de grupo econômico nas situações de fraude e confusão patrimonial com finalidade de dificultar o pagamento de tributos (TRF da 3ª Região, AG 200503000591393; AG 201002010087255, TRF2 – Terceira Turma Especializada; REsp 968564/RS, Quinta Turma).

Em sua imputação a Autoridade lançadora afirma que a confusão patrimonial revela-se no círculo financeiro decorrente dos contratos firmados em 05, 06 e 07 de julho de 2012, nas subscrições e integralizações, nos mútuos e AFAC, todos efetuados entre as empresas do Grupo MCL e seu sócio Mário Celso Lopes.

Finaliza, então, asseverando que as empresas CRPE Holding S/A, Companhia Rio Pardo, Eucalipto Brasil e MCL Participações S/A, componentes do grupo econômico controlado pela “Família MCL”, respondem solidariamente pelo total do crédito tributário apurado, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

d.2) Administradores do Grupo Econômico MCL.

A fiscalização imputa fraudulenta a conduta perpetrada pelos administradores do Grupo MCL, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64, lastreada nos fatos relativos às operações do MCLFIP, que, segundo relatório da auditoria-fiscal, funcionou como “veículo” para a MCL aplicar os recursos recebidos na venda da MJ (25,00% da Eldorado) no Grupo MCL, controlado pela Família MCL, sem o devido pagamento de tributos sobre o ganho de capital apurado.

Indicam-se, assim, Mário Celso Lopes e Juçara Eliane Storti Correa Lopes, titulares dos poderes de administração, como agentes dos ilícitos que configuram a fraude tributária, imputando-lhes responsabilidade solidária pelo total do crédito tributário apurado na ação fiscal, com base no art. 135, inciso III, do CTN, em decorrência de infração de lei.

Complementam e integram os Autos de Infração (fls. 2.133 a 2.176) e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.090 a 2.132) os seguintes demonstrativos:

- a) Demonstrativos de responsáveis tributários, fls. 2.136 a 2.137 e 2.157 a 2.158;
- b) Descrição dos fatos e enquadramentos legais, fls. 2.138 a 2.139, 2.159, 2.168 e 2.169;
- c) Demonstrativos de apuração dos tributos lançados, fls. 2.140 a 2.149; 2.161, 2.162 e 2.170 a 2.174;
- d) Demonstrativo de multa e juros isolados lançados, fls. 2.150 a 2.153, 2.175 e 2.176.

Acervo probatório juntado pela Autoridade Tributária às fls. 02 a 2.089, incluindo anexo contendo arquivos digitais não pagináveis, relativos a Escrituração Contábil Digital (ECD-Sped) e Escrituração Contábil Fiscal (ECF-Sped), conforme termo de anexação de fls. 2.089.

Irresignados, sujeitos passivos apresentaram impugnação, em síntese, nos seguintes termos:

1) MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, fls. 2.186 a 2.226.

a) Tempestividade.

b) Preliminar de ilegitimidade passiva.

A Impugnante apresenta discordância total dos lançamentos, afirmando que a cisão que deu origem à empresa MJ Participações S.A., bem como os demais negócios jurídicos que a Autoridade Tributária desconsiderou, estão amparados em legislação que revelaria a licitude dos atos praticados.

Ainda assim, aponta ilegitimidade passiva em compor o polo passivo e também aduz irregularidade no critério adotado para apuração da base dos tributos.

Afirma que a fiscalização desconsiderou negócios jurídicos legais (cisão e constituição de fundo de investimento) para concluir que a venda das ações da participação societária da Eldorado teria ocorrido de fato pela Impugnante, mormente pelo fato de que as ações da MJ pertenciam anteriormente à Impugnante.

Segundo entendimento da Impugnante a auditoria-fiscal não poderia retroceder o exame dos fatos apenas até o momento no qual a Impugnante passou a ser detentora da participação societária da Eldorado, mas sim, em homenagem aos princípios da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade e da finalidade, retroagir o exame até a formação do capital da Eldorado.

Alega que, se ocorreu um planejamento tributário como imputado, este teria se iniciado ainda quando o Sr. Mário Celso Lopes (pessoa física) detinha ações da Eldorado. E assim, se fosse o caso de se cogitar em planejamento tributário, a tributação da venda das ações recairia sobre ganho de capital na pessoa física do alienante.

Não se poderia retroceder aos fatos somente até a cisão, mas deveria retroagir desde o momento em que a pessoa física de Mário Celso Lopes era detentora das ações da empresa Eldorado, quando integralizou suas ações na Impugnante para aumento de capital, que posteriormente foi cindida com a criação da MJ Participações S.A. e, ato contínuo, foi integralizada no MCLFIP.

Para que o princípio da finalidade da tributação fosse atingido, seguindo-se a linha de raciocínio da autoridade fiscal, aduz o impugnante, a desconsideração dos negócios jurídicos deveria alcançar a primeira integralização de capital com as ações da Eldorado feita pela pessoa física, e isso demonstraria a ilegitimidade da Impugnante para compor o polo passivo dos autos de infração.

Transcreve precedente de decisão administrativa por meio da qual busca amparar suas alegações de ilegitimidade, que assentou, segundo alega, o entendimento de que um vez constatado que o real alienante de determinada participação societária é o acionista – que no caso em exame era primordialmente e originariamente o titular das ações da Eldorado alienadas posteriormente por empresa da qual era sócio –, não merece prosperar lançamento efetuado em desfavor da pessoa jurídica (Carf. Processo n.º 13839.001516/2006-64, Acórdão n.º 9101-001.657, 1ª Turma CSRF. Julgado em 15/05/2013).

c) Alegações de mérito:

i) Aplicação do princípio da verdade material.

Alega-se que a Autoridade Tributária criou acusações que não correspondem à verdade dos fatos sobre a motivação da operação da cisão da Impugnante, pela qual se deu origem à MJ Participações SA e a efetiva situação operacional do MCL Fundo de Investimento em Participações.

Afirma que os valores apurados e autuados não estão assentados em provas cabais para fundamentar a cobrança do pretense crédito tributário, tendo em vista a desconsideração direta do princípio da verdade material.

Transcreve doutrina sobre aplicação do princípio da verdade material no processo administrativo-fiscal, a saber: James Marins, In Direito Processual Tributário Brasileiro,

São Paulo: Dialética, p. 175; e Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez, Processo Administrativo Fiscal Comentado, Dialética, p. 63.

Assim, entende que não deve a autoridade fiscal retroceder diante da dificuldade de analisar certas circunstâncias como ocorre no presente caso em que a fiscalização criou uma absurda tese para acusar a impugnante de planejamento tributário abusivo diante de contratos e operações bancárias eficazes.

Requer, em razão do princípio da verdade material, corolário do princípio da legalidade, cuidadoso exame de todos os documentos encartados no presente processo, sobretudo porque a impugnante nunca foi intimada a prestar esclarecimento da operação que resultou nos autos de infração.

ii) Fatos societários e negociais omitidos/distorcidos pela fiscalização.

A Impugnante alega que durante a realização da auditoria-fiscal não foi intimada para prestar qualquer esclarecimento sobre os assuntos/fatos societários e negociais que resultaram nos autos de infração, assim como nenhuma das pessoas jurídicas e físicas arroladas como solidários.

Afirma que nunca agiu com intuito de efetuar planejamento tributário abusivo e alega que a imputação fiscal foi elaborada a partir de fatos inexistentes, com o propósito de desconstituir negócio jurídico válido (cisão) e desconsiderar a personalidade jurídica do MCL Fundo de Investimento em Participações.

Defende-se que sempre teve como objeto social primário a incorporação de empreendimentos imobiliários, mantendo seu tipo jurídico de empresa limitada.

Aponta confusão do relatório fiscal que descreve como objeto social principal da Impugnante a “participação em outras sociedades”, o que nunca foi de fato verdade, bem como descreve como atividade da Impugnante a “administração de bens móveis”, o que jamais existiu entre suas atividades econômicas que sempre foram vinculadas a empreendimentos imobiliários.

Alega que, diferente do que sustenta a Autoridade Tributária lançadora, a existência de gestão unificada não é elemento suficiente para caracterizar o grupo econômico de fato, avocando aplicação de precedente de decisão administrativa, segundo a qual *“existe responsabilidade solidária tributária entre empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação”* (Acórdão nº 2403-002.180, sessão de 18/07/2013).

Rechaça a alegação de sincronia e entrelaçamento entre as mudanças societárias da Impugnante e os fatos narrados na Operação *Greenfield*, afirmando que nada tem a ver com a MCL e que a auditoria fiscal se apoiou em coligações ilegais com fatos mencionados na investigação deflagrada contra a empresa J&F e seus sócios.

· Fatos anteriores à cisão da MCL.

A partir de 2007, para contribuir com a formação de capital da Florestal Brasil S.A., a Impugnante destacou 3(três) imóveis rurais de seu ativo imobilizado e os integralizou (anexo 01: atas de aumento de capital de setembro e outubro de 2007), ocasião em que a J&F Investimentos S.A. ingressa na sociedade da Florestal Brasil S.A..

Em agosto de 2009, a Impugnante e a J&F Investimentos S.A. integralizaram cotas no Fundo de Investimento em Cotas (JMF-FIP), com ações da Florestal S.A e, em seguida (setembro de 2009), o JMF-FIP (cotistas MCL e J&F), integralizou cotas no Florestal-FIP, com as ações da Florestal Brasil S.A. e, ato contínuo, a Funcef e a Petros integralizaram parcela de investimento também para a Florestal Brasil S.A., via Florestal-FIP.

Defende a Impugnante que a Florestal Brasil S.A. tinha um plano de investimentos em plantios florestais e que buscou capitalização de recursos no mercado de capitais, utilizando os instrumentos legais necessários para atender exigências dos investidores, de órgãos reguladores internacionais e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Em paralelo, desde 25/04/2005, Mário Celso Lopes, pessoa física, detinha participação societária, juntamente com Alexandre Grendene Bartelle, na empresa Floragua Agroflorestral Ltda., por eles constituída, e atualmente denominada Eldorado (anexo 02). Em 31/10/2009, Alexandre Grendene retira-se da sociedade, cedendo e transferindo suas cotas à J&F Participações SA (7ª alteração contratual, anexo 03), e, em 24/11/2009, a denominação social é alterada para Eldorado Celulose e Papel Ltda (8ª alteração contratual, anexo 04).

Argumenta, então, a impugnante, que Mario Celso Lopes e J&F, sócios da Eldorado Celulose e Papel Ltda, iniciam o projeto industrial da Eldorado Celulose, e, após o processo ambiental e licenciamento, em 16/12/2009, obtiveram a licença para construção da maior fábrica de celulose do mundo, com capacidade de 4.250 toneladas/dia (anexo 05).

Com a referida licença, os sócios iniciaram a busca de estrutura de capital, através de financiamentos e capitalizações para a execução do projeto industrial, cujos investimentos foram orçados em 4,8 bilhões de reais.

Seis meses depois, em 15/06/2010, o BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social), encaminhou a Carta 501/2010 a Mário Celso Lopes, então sócio-administrador da Eldorado Celulose e Papel Ltda., informando que o Comitê de Enquadramento e Crédito havia enquadrado o projeto para financiamento.

Antes, porém, em 08/04/2010, para atendimento de exigências para estruturação de financiamentos, Mário Celso Lopes transferiu sua participação societária na Eldorado para a Impugnante (9ª alteração contratual, anexo 06).

Em seguida, ainda em atendimento às exigências dos agentes financiadores, para segregar as atividades econômicas da Impugnante, tendo em vista ser uma sociedade empresária limitada, e na descrição das suas atividades econômicas secundárias, estava excetuada a atividade de *holding*, seus sócios pessoas físicas (Mario Celso e Juçara) promoveram a cisão da MCL, para criar uma empresa específica de participações, a MJ Empreendimentos S/A.

· Fatos após a cisão da MCL, criação da MJ e constituição do MCLFIP.

Alega a Impugnante que a cisão visou a reestruturação, reorganização e expansão da sociedade, propiciando melhor planejamento dos negócios e decorreu de ato de vontade de seus sócios, necessidade societária e propósito negocial devidamente justificado.

Destaca que os ativos vertidos para a MJ pertenciam originalmente aos sócios, pessoas físicas, tendo uma passagem rápida no patrimônio da MCL, empresa de caráter imobiliário criada em 1990. E a cisão e criação da MJ, bem como, a constituição do MCLFIP pela integralização de cotas através das ações da MJ (propriedade de Mário Celso e Juçara), exerceram papel importante na estruturação financeira do projeto industrial da Eldorado.

Afirma que a legislação não veda a realização de operação de reestruturação entre empresas do mesmo grupo que também tenham o objetivo de melhorar a situação financeira e o âmbito de atuação de uma das empresas envolvidas, não cabendo ao intérprete restringir o que a lei não restringe.

Aponta que em 18/10/2010 a MJ celebrou com a J&F Contrato de Compra e Venda de Ações da Eldorado e Acordo de Acionistas (anexo 07) motivada pelas seguintes considerações:

*“Que a sociedade ELDORADO estava em fase de investimentos na implementação e execução do Projeto de construção da fábrica de celulose no município de Três Lagoas-MS, cujo orçamento de investimentos era da ordem de R\$ 4,8 bilhões de reais; Que para a realização do empreendimento seriam necessários financiamentos de diversas instituições financeiras, e que, por conseguinte, seriam exigidas garantias reais e fidejussórias para obtenção dos recursos necessários à execução do Projeto;*

*Que, seriam necessários, também, novos aportes de capital pelas Partes para cumprimento da contrapartida de desembolso nos investimentos;*

*Que a MJ não dispunha de garantias como tampouco de recursos para novos aportes de capital à Sociedade Eldorado; e*

*Que a MJ detinha diretamente 50% das ações ordinárias representativas do capital social da ELDORADO.”*

Por estas razões, aduz que a MJ cedeu parte de suas ações à J&F que se obrigou a fazer aumento e integralização de capital de 100 milhões de reais na Eldorado e futuros aumentos necessários, ficando a MJ desobrigada de prestar quaisquer garantias reais, hipotecárias, fianças bancárias e cauções na proporção de sua participação na sociedade, o que resultou numa diluição e redução de seu capital em 25,00% das ações da Eldorado.

Nesta operação de venda de parte das ações na Eldorado, a MJ submeteu a receita auferida à tributação, por ganho de capital, e recolheu os impostos devidos à Receita Federal devidamente parcelados (anexo 08).

Afirma, então, que em 22/07/2011 a Eldorado celebrou com o BNDES o contrato de financiamento no valor de 2,7 bilhões de reais (anexo 09). Neste contrato, a cláusula vigésima quarta, que trata da fiança, compareceram na qualidade de fiadores e principais pagadores, além da família Batista e a J&F, Mario Celso Lopes, Juçara Eliane Storti Correa Lopes e MJ Empreendimentos S/A.

Ressalta a Impugnante que a participação da MJ Empreendimentos S/A como fiadora das obrigações contraídas no contrato de financiamento foi autorizada pela Ata de Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 18/07/2011, firmada pelos procuradores dos Administradores e Gestores do Fundo à época, o BTG PACTUAL DTVM, Sras. Carolina Cardoso F. de Souza e Kadeen Caeyns (anexo 10).

Em 27/09/2011, a MJ participou da Assembleia Geral Extraordinária para aumento de capital da Eldorado, subscrevendo 214.156.740 ações, conforme ata e boletim (anexo 11).

Alega que após a cisão a MCL Empreendimentos S.A. jamais manteve qualquer relação com a cindida MJ, ou suas subsidiárias, Eldorado e Florestal, quer seja em garantias ou responsabilidade solidárias.

Argumenta que a incorporação da Florestal Brasil S.A. pela Eldorado Celulose e Papel S.A. surgiu de obrigação imposta pelo contrato de financiamento celebrado pela Eldorado com o BNDES (anexo 07), cuja cláusula trigésima primeira destacou: “*A eficácia deste Contrato dependerá da fusão da BENEFICIARIA com a empresa Florestal Brasil S.A.*”

Defende-se afirmando que após a cisão Mário Celso e Juçara continuaram únicos sócios da Impugnante e de outras empresas coligadas e controladas, inclusive do MCLFIP, sendo legal e normal empréstimos e mútuos entre partes relacionadas, como observa a nota explicativa da MJ-2012, “*A Cia. mantém mútuos com os acionistas celebrados para fazer frente aos gastos iniciais da Cia*”.

O fato dos empréstimos dos sócios Mario Celso Lopes e Juçara não estarem sujeitos à atualização monetária, não implica ser a MJ patrimonial e financeiramente controlada pela MCL, que era controlada pelo MCLFIP, cujos cotistas eram Mario Celso e Juçara.

Contesta que não configura irregularidade o MCLFIP manter em carteira de investimentos as ações da MJ, pois foram com estas ações que os cotistas Mário Celso e Juçara contribuíram para a integralização de capital do fundo. Acrescenta que dois anos depois de sua constituição, o MCLFIP vendeu (desinvestiu) sua carteira de ações da MJ (os 25% que restou da ELDORADO) e passou a ter na sua carteira de investimentos duas novas empresas: a MCL Participações S.A e CRPE Holding S/A. Nada de irregular existiu. O MCLFIP simplesmente cumpriu suas obrigações sociais e legais em reinvestir seu capital em participações de novas empresas.

Alega que a venda da MJ foi precedida de todas as formalidades legais, inclusive com a Assembleia Geral Extraordinária dos cotistas do fundo, representados pelos Administradores, BTG PACTUAL DTVM (anexo 12).

- A incorporação da Florestal pela Eldorado.

A impugnante afirma que o relatório fiscal discorreu sobre a incorporação da Florestal pela Eldorado, tratando de fatos ocorridos a partir de outubro de 2010 e consolidados na AGE de 30/11/2011 da Eldorado (aprovação da incorporação da Florestal), posteriores à cisão e criação da MJ (julho de 2010).

Assim, alega que a Autoridade Tributária trata de fatos que não dizem respeito à impugnante, sendo errada a conclusão “*de sincronia em fatos evidenciados na operação Greenfield e as operações estruturadas pelo grupo MCL*”.

Defende que a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda não constitui grupo econômico, uma vez que se trata de sociedade empresária limitada, voltada a negócios imobiliários e que desde a cisão (julho de 2010), distanciou-se de todas as operações da MJ, Eldorado e Florestal.

Indica que há elementos de prova de suas alegações de defesa em todas as operações realizadas pelo MCLFIP e pela MJ, após a cisão, ressaltando fatos que entende relevantes que foram conduzidos exclusivamente pelo MCLFIP e pela MJ:

*“1. em julho de 2.010: ocorre a Cisão da MCL e constituição da MJ pelos sócios Mario Celso e Juçara.*

*2. em dezembro de 2.010: a MJ vende parte de suas ações da Eldorado para J&F e celebra importante Acordo de Acionistas, onde fica diluída em sua participação de 50% para 25% das ações da Eldorado. MJ paga os impostos devidos à Receita Federal.*

*3. em julho de 2.011: o MCLFIP autoriza a MJ a participar da celebração do mais importante contrato de financiamento no valor de R\$ 2,7 bilhões de reais com o BNDES, para construção da fábrica de celulose da ELDORADO.*

*4. em setembro de 2.011: a MJ participa na subscrição relevante de aumento de capital da ELDORADO para R\$ 1 bilhão de reais.*

*5. julho de 2.012: o MCL FIP aliena o restante de sua participação na Eldorado (25%), após a incorporação da Florestal pela Eldorado, oito meses depois.*

*6. Antes, porém, 16 de abril de 2.012, a MJ notificou a J&F e a Eldorado por descumprimentos gravíssimos pela J&F, ao Acordo de Acionistas (notificação anexa).*

*7. A MJ notificou também a Eldorado e J&F para Exercício do Direito de Recesso pela MJ com base nas faltas graves cometidas, cujas notificações foram recebidas pessoalmente pelo então Presidente da Eldorado, José Carlos Grubisch (Anexo 13).”*

Alega, então, que em nenhum destes atos a impugnante teve participação, situação reconhecida pelo auditor-fiscal no item 21 do termo de verificação (após a cisão da MCL não existe mais vínculo formal e societário entre a MJ e MCL).

- Alienação das ações da MJ para a J&F.

Alega que a autoridade fiscal ao relatar a operação de alienação das ações da MJ para J&F propositadamente trocou o MCLFIP (acionista da MJ Participações S.A.) pela Impugnante.

Aponta desvio da realidade no relato de que o contrato de alienação de 20,00% das ações da MJ, celebrado entre MCLFIP e Mário Celso Lopes, estaria sem assinatura de representante legal do vendedor, afirmando que existe a informação de que o MCLFIP estava representado pelo Administrador (BTG Pactual DTVM). Defende que a conclusão da Autoridade Tributária encontra-se baseada em minuta de contratos inacabados (fls. 285/307) – extraída de resposta do BTG Pactual a Termo de Intimação Fiscal.

Ressalta que o BTG Pactual DTVM foi negligente e irresponsável em sua resposta, possivelmente pelo fato de que já não mais exercia a administração do MCLFIP desde setembro de 2015, ocasião em que a Administração foi transferida para a PLANNER Corretora de Valores S.A..

Aduz que a J&F, em resposta a Termo de Intimação Fiscal, esclareceu que “*após o fechamento do negócio houveram novas discussões de cláusulas contratuais, sendo o contrato final assinado em 07 de julho de 2.012*”, e também informou que havia anexado contrato sem as devidas assinaturas em resposta anterior (fls. 435/436).

Afirma que a Auditoria Fiscal teve conhecimento destes fatos, pois também intimou a Planner para esclarecimentos e obteve as respostas, mas não intimou a Impugnante para apresentar referidos contratos.

Informa que anexa os contratos finalizados e assinados pelos procuradores do administrador BTG PACTUAL, bem como a AGE de cotistas do MCLFIP, que autorizou a venda das ações da MJ, celebrada em 27/07/2012 (anexo 14) e que, portanto, são inverídicas as alegações de que não existe assinatura dos Administradores do MCLFIP nos contratos.

Alerta, ainda, que a cláusula oitava (não concorrência), ressaltada pela Autoridade Tributária, não foi a redação final adotada no contrato de compra e venda dos 80,00% das ações da MJ (anexo 15) e que, em verdade, o MCLFIP foi excluído desta obrigação (não concorrência).

O impugnante esclarece que no contrato compra e venda das ações da MJ, a condição de interveniente anuente da MCL decorreu de exigência da J&F, justificada pelo fato da MCL à época ser detentora de 100,00% do capital social da Eucalipto Brasil Ltda e a J&F exigia que a MCL vendesse ou encerrasse as atividades desta empresa (cláusula 8.1.2.3), não tendo a MCL participado de nenhuma obrigação relativa à venda das ações da MJ detidas pelo MCLFIP.

Aponta que não obstante o Termo de Verificação Fiscal ressaltar que o obstáculo da não concorrência é uma obrigação da parte alienante e que inexistindo autorização expressa, o alienante do estabelecimento não pode fazer concorrência ao adquirente, tal restrição não se aplica à Impugnante, pois a redação final do contrato excepciona o vendedor (MCLFIP) da obrigação de não concorrência, resultando ineficazes as avertas jurídicas da J&F para impedir a continuidade dos investimentos do MCLFIP.

A impugnante alega existência de distorção no relatório de auditoria-fiscal quanto à interpretação do conteúdo do precedente de decisão judicial relacionado à não concorrência, pois afirma que o trecho transcrito foi extraído da manifestação da J&F, em sede de embargos de declaração, e não se trata de manifestação do juízo (Medida Cautelar n.º 22.567 – SP;2014/0082467-6, anexos 16 e 17).

Afirma que também há distorções no relatório fiscal ao tratar da desconstituição das pessoas jurídicas MCLFIP e a MJ, com o intuito de tributar a MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, itens 64 e 65, ao se afirmar que a MCL era a proprietária das participações acionárias na Eldorado e que houve apenas acordo verbal na transação de trezentos milhões de reais.

Aduz que a participação acionária da Eldorado pertencia a Mário Celso Lopes (pessoa física), que, por força de adequação societária, as transferiu em caráter transitório, até a estruturação da cisão com a criação da MJ, e que não houve acordo contratual prévio na transação de trezentos milhões de reais porque a MCL não tinha participação acionária na Eldorado, mas sim a MJ Participações S.A..

Alerta que a MCL tem vinte e sete anos de existência, deteve em seus ativos a participação acionária da Eldorado por 90 dias, entre abril a junho de 2010, vertendo tais ativos para a MJ por meio da cisão, atos legítimos e respaldados pela legislação.

Defende que também há excesso no item 67 do termo de verificação, quando foi atribuído à MCL “*confusão contratual imperante nessa relação negocial complexa e vultuosa de R\$ 300 milhões de reais*” e que a MCL foi a alienante das ações da MJ, lastreando-se em ilações.

Alega, então, que a MCL não expressou nenhum consentimento para a venda da MJ, pois a empresa não lhe pertencia, e também não consentiu com a cessão das ações da MJ e consequente diluição de sua participação societária na Eldorado (50,00% para

25,00%); que a MCL nunca foi controladora da MJ, nem patrimonial, nem financeiramente; e que a venda de trezentos milhões de reais não se respaldou apenas em acordo verbal, mas foi precedida de notificações extrajudiciais para exercício de direito de recesso por parte da MJ, bem como, por Assembleia Geral Extraordinária de Cotistas do MCLFIP (anexos 12, 13 e 18).

Aponta, ainda, que o recebimento dos sessenta milhões de reais ocorreu por conta e ordem de Mário Celso Lopes (pessoa física) e não da venda de ações da MJ.

· Pós-venda.

Alega que os investimentos realizados pelo MCLFIP, após os recebimentos de pagamentos da J&F, mediante integralização de capital nas empresas de sua carteira (MCL Participações S.A e CRPE Holding S/A), adequam-se às normas de reinvestimento de um Fundo de Investimentos em Participação, sendo compatível com sua finalidade e com seu regulamento registrado perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), reputando mera ilação, para a qual postula desconsideração, a imputação de que o produto da alienação tenha sido alocado para o Grupo MCL.

iii) Propósito negocial da cisão da impugnante.

Defende que cisão teve efetivo propósito negocial e objetivou a separação das atividades empresariais, possibilitando atuação naquelas consideradas primordiais, exercidas desde a sua criação, bem como a realização de novos negócios por meio de empresa voltada especificamente à participação em outras sociedades, viabilizando implementação e expansão de projetos de interesse, sendo irrelevante que a referida operação societária tenha gerado alguma redução na carga tributária.

Alega que o objetivo da reestruturação societária (cisão e constituição do fundo de investimento) foi extrafiscal e teve finalidade negocial lícita, ainda que tenha obtido economia tributária em decorrência da operação realizada.

Aponta clara distinção entre as atividades da Impugnante e da MJ Empreendimentos S.A. a partir da cisão, conforme a inscrição de cada empresa perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (anexo 19).

Esclarece que o propósito negocial da operação foi alcançado (cisão; criação da MJ; constituição do MCLFIP), sendo fator importante na estruturação financeira do projeto industrial da Eldorado, empresa hoje considerada uma das maiores produtoras e celulose do mundo.

Além disso, afirma que a cisão e constituição da MJ foram fundamentais para obtenção do financiamento obtido pela Eldorado perante o BNDES (2,7 bilhões de reais), ressaltando que nesta operação compareceram na qualidade de fiadores e principais pagadores a família Batista, a J&F, Mario Celso Lopes, Juçara Eliane Storti Correa Lopes e MJ Empreendimentos S/A (cláusula vigésima quarta, fiança).

Cita e transcreve ementas de decisões administrativas para amparar seus argumentos de defesa, nas quais não foram consideradas simuladas ou fraudulentas operações que resultaram economia fiscal, mas que tiveram efetivo propósito negocial (Carf. Processo n.º. 10920.722805/2011-41, Acórdão n.º. 1201-001.484, de 13/09/2016; Carf. Processo n.º. 10980.726073/2013-15, Acórdão n.º. 1402-001.954, de 25/03/2015).

iv) Desqualificação do MCLFIP.

Aponta ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na desqualificação do MCL Fundo de Investimento em Participações (MCLFIP).

Afirma que o MCLFIP nunca foi utilizado para evitar pagamento de tributos e sempre zelou pelo cumprimento das finalidades pelas quais foi instituído, atendendo à legislação tributária na qual se insere por força da sua característica de fundo de investimento.

Ressalta que recolhimento do imposto de renda incidente sobre a venda das ações realizada pelo MCLFIP encontra-se diferido, nos termos da legislação reguladora (IN SRF n.º 1.585, de 31/8/2015), sendo controlado pela administradora do fundo habilitada

pela Comissão de Valores Mobiliários – Planner Corretora de Valores S/A –, conforme indica o extrato da posição geral do cotista (anexo 20), não tendo havido resgate de cotas dos investidores perante o MCLFIP.

Alega que o MCLFIP reinvestiu recursos em diferentes segmentos, por meio da CRPE Holding S.A. – investimentos rurais, florestais, fundiários e projetos industriais, nas empresas operacionais Eucalipto Brasil S.A. e Companhia Rio Pardo – assim como, por meio da MCL Participações S.A., fez investimentos urbanos, edificações comerciais, hoteleira e shopping center, na MCL Empreendimentos e Negócios Ltda.

Defende que o modelo de negócio adotado demonstra que o MCLFIP cumpre seus objetivos sociais, investe em diferentes segmentos, com redução de risco global da carteira, atendendo a legislação vigente, sobretudo as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Aduz que por audiência pública realizada no município sul-mato-grossense de Ribas do Rio Pardo a empresa CRPE Holding S.A. foi autorizada a instalar uma fábrica de celulose que vai gerar emprego e renda para milhares de pessoas.

Argumenta que não procede a imputação de que o MCL Fundo de Investimento em Participações serviu de “fundo-veículo” ou de “sociedade empresária envelopada de fundo”, pois este sempre esteve ativo em sua finalidade de investimentos, conforme se observa do conjunto de documentos que acompanha a impugnação.

Afirma que a desqualificação do MCLFIP fundada nas questões contábeis – atualização do valor justo da carteira do fundo – não tem pertinência, pois os critérios contábeis dos FIP – inclusive do reconhecimento pelo valor justo dos ativos e passivos – passaram a ser aplicados a partir de 1º/01/2017 (Instrução CVM nº 579, de 30/8/2016, que dispôs sobre demonstrações contábeis dos Fundos de Investimentos em Participações).

Realça que o MCLFIP nunca se orientou por uma aventura de negócio e muito menos por uma manobra para burlar o fisco e sempre agiu e continua agindo com propósitos de negócios alicerçados em fundamentos econômicos consistentes e duradouros.

A desconsideração da personalidade e qualidade jurídicas do MCLFIP foi realizada sem o cuidado de verificar que desde a sua instituição sempre foi e continua sendo operativo em sua finalidade de investimentos.

Alega que a desconsideração de personalidade é medida extrema, que só pode ser autorizada em poucas hipóteses legais, que se encontram previstas nos seguintes dispositivos: Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078, de 11/9/1990), art. 28; Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15/12/1976), art. 117 e art.158; Lei Antitruste (Lei nº 8.884, de 11/6/1994), art. 18; Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/1/2002), art. 50.

Argumenta que os dispositivos que tratam da desconsideração da personalidade jurídica condicionam essa medida à efetiva comprovação de abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, estatuto ou ao contrato social, desvio de finalidade, confusão patrimonial, dentre outros vícios que têm por base a má administração da sociedade, não verificados no presente caso.

v) Inexistência de confusão patrimonial.

Quanto à imputação de confusão patrimonial entre as empresas do Grupo MCL e o seu sócio Mário Celso Lopes, por conta de subscrições e integralizações, de contratos de mútuos e de AFAC, ressalta que foi realizada fiscalização pela Receita Federal do Brasil sobre a movimentação financeira de Mário Celso Lopes, relativa ao ano de 2012, período contemporâneo aos períodos da autuação deste processo, e nenhuma irregularidade restou apurada sobre todos os contratos de mútuos e de AFAC.

Alega que na citada ação fiscal apenas dois depósitos bancários foram objeto de lançamento: R\$ 120.000,00, tributado como serviço prestado sem vínculo empregatício; e R\$ 80.000,00, tributado com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, anexo 21, PAF nº 10880.731989/2017-49.

## vi) Inexistência de fraude fiscal – inaplicabilidade da multa qualificada.

Argumenta que a demonstração de que a operação de cisão parcial e a instituição do fundo de investimento tiveram propósito negocial afasta a possibilidade de aplicação do disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Afirma que doutrina e jurisprudência encontram-se pacificadas no sentido de que sonegação, fraude e conluio são condutas típicas e distintas, ainda que afinadas em seu objetivo final e a cada um desses tipos corresponde determinada e específica ação ou omissão, cabendo ao fisco, quando os invoca como fundamento para o agravamento da multa de ofício, apontar concretamente os fatos e as circunstâncias que os caracterizam. Alega que não se pode admitir invocação genérica das disposições legais (arts. 71, 72 e 73, Lei nº 4.502, de 1964), porque não se pode confundir a narrativa dos fatos e circunstâncias caracterizadoras da condutailícita imputada com o enquadramento legal.

Aponta que os autos de infração não obedeceram a regra estabelecida no Decreto nº 70.235/1972 (art. 10, incisos III e IV), não por descuido ou imperícia do Auditor Fiscal, mas sim, porque efetivamente não havia como descrever qualquer fato que pudesse ser enquadrado como sonegação, fraude ou conluio.

Defende que, em relação ao valor do imposto de renda incidente sobre a venda das ações realizada pelo MCLFIP, não houve qualquer omissão do imposto devido apurado com base na alíquota de 15,00% sobre o efetivo ganho, uma vez que o mesmo teve seu recolhimento diferido em conformidade com legislação vigente regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 1.585, de 31/8/2015, anexo 20.

Aduz que é absurda e despida de base legal a alegação de que a cisão e a criação do fundo de investimento teriam sido realizadas única e exclusivamente para “*reduzir indevidamente o pagamento dos tributos*” e que, também por isso, não seria cabível a multa agravada com fundamentos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Esclarece que os negócios societários apontados pela Autoridade Tributária foram extraídos de elementos apresentados pela Impugnante, bem como por empresas intimadas para prestar esclarecimentos e nenhum fato foi omitido da fiscalização, demonstrando a impossibilidade de qualificação da multa.

Indica precedente de decisão administrativa que entende corroborar seus argumentos, afirmando que a reestruturação societária legalmente amparada e dotada de propósito negocial, nunca omitida do conhecimento da fiscalização, aliada ao fato de inexistir qualquer ato tendente a evitar o recolhimento de imposto, devidamente controlado pelo diferimento pela administradora do fundo de investimento, demonstram a inexistência de qualquer conduta que possa caracterizar fraude, dolo ou simulação fiscal que enseje a qualificação da multa de ofício (Carf. Processo nº 16643.720041/2011-51, Acórdão nº 1201-001.872, de 19/09/2017).

## vii) Impossibilidade da concomitância de multas.

Alega que a impugnante sequer deveria constar nos autos de infração como sujeito passivo, pois não participou, direta ou indiretamente, do suposto fato gerador dos tributos, bem como, não há que se falar em obrigação tributária principal sobre a operação da cisão e da instituição do fundo de investimento ocorrida conforme fundamentos econômicos e jurídicos plenamente válidos.

Defende que, ainda que fosse devido qualquer valor de estimativa, não caberia exigir multa isolada sobre estimativa de forma cumulativa com multa de ofício.

Argumenta que a impossibilidade da concomitância da multa de ofício e da multa isolada decorre do fato de que ambas possuem a mesma base de cálculo, que a fiscalização presumiu existir para lançar o tributo principal.

Aponta precedentes de decisões administrativas que, segundo seu entendimento, endossa a inaplicabilidade da multa isolada e a multa de ofício, justamente pelo fato de que se caracterizaria *bis in idem*, uma vez que sobre uma mesma base de cálculo estar-se-ia incidindo duas penalidades (Carf. Processo nº 11080.732190/2015-96, Acórdão nº.

1301-002.609, de 19/09/2017; Carf. Processo n.º 13839.001516/2006-64, Acórdão n.º 9101-001.657, de 15/05/2013).

Afirma que também é inaceitável a manutenção cumulativa das multas com base no argumento do enquadramento legal diverso para cada uma delas, devendo ser aplicada às multas a lógica da vedação existente na legislação tributária e que não permite um imposto incidir duas vezes sobre uma mesma base de cálculo.

Indica que a Súmula Carf n.º 105 como fundamento para impossibilitar a concomitância entre a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício do IRPJ e CSLL anual, ressaltando que, ainda que o enquadramento legal da multa isolada no caso dos autos seja diverso, a fundamentação e a motivação para a inaplicabilidade das multas em concomitância é o mesmo, razão pela qual entende aplicável o dispositivo sumular.

A Impugnante transcreve trecho de decisão judicial não vinculante (REsp n.º 1.599.184) na qual, segundo alega, destacou-se a impossibilidade de aplicação cumulada da multa isolada com a multa de ofício.

viii) Inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega que não há previsão legal para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Afirma que o art. 13 da Lei n.º 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora, remete ao art. 84 da Lei n.º 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Defende que não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa (penalidade pecuniária), art. 3º Código Tributário Nacional (CTN).

Argumenta que a multa fiscal decorre de infração cometida pelo contribuinte, referindo conceito de De Plácido e Silva: *“E a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão da autoridade focal, em face de infração às regras instituídas pelo Direito Tributário”*, e Alfredo Augusto Becker, *“sanção é o dever preestabelecido por uma regra que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou um fato que a ordem jurídica proíbe”*.

Aduz que essa característica distingue os tributos das multas, pois a instituição de uma multa tem como objetivo sancionar comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico e os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos, revelando, assim, que a multa tem natureza de sanção, sendo aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), expressamente excluída do conceito de tributo (art. 3º do CTN).

Aponta, ainda, o art. 113, §1º, do CTN, como fundamento para diferenciar “tributo” de “penalidade pecuniária”.

Conclui, então, a impugnante, que multa não é tributo; que só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da Receita Federal do Brasil para atualização dos créditos tributários, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos arts. 5º, inciso II, e 37 da Constituição Federal; tendo a Autoridade Fiscal atuado em afronta ao princípio constitucional da legalidade.

Transcreve precedente de decisão administrativa que entende amparar seu argumento de defesa e afastou a aplicação dos juros sobre a multa de ofício (Carf; Processo n.º 19515.002209/2003-97, Acórdão n.º 1103-000.766, de 04/02/2013).

ix) Decadência tributária.

Defende que foi demonstrada a desnecessidade da multa qualificada e que houve pagamento de tributos sob o regime do lucro presumido no ano de 2012, impondo a aplicação do art. 150, §4º do CTN, devendo-se reconhecer a extinção da pretensão apuração até 30/9/2012, avocando decadência para os supostos fatos geradores ocorridos até o terceiro trimestre de 2012.

## d) Dos pedidos formulados.

Requer a Impugnante seja dado provimento integral à impugnação, acolhendo-se as razões expostas que levarão ao reconhecimento da improcedência integral dos autos de infração, extinguido-se, por consequência, todos os créditos tributários exigidos e arquivando-se o respectivo processo administrativo, diante das razões apresentadas.

Acervo probatório anexado às fls. 2.227 a 2.468.

2) Sujeitos passivos solidários: a) CRPE Holding S/A (CNPJ nº 18.314.340/0001-52); b) Companhia Rio Pardo (CNPJ nº 03.979.713/0001-37); c) Eucalipto Brasil S/A (CNPJ nº 12.416.787/0001-56); e d) MCL Participações S/A (CNPJ nº 15.732.929/0001-82).

As pessoas jurídicas imputadas na condição de sujeito passivo solidário apresentaram defesas de conteúdo idêntico ainda que por meio de instrumentos impugnatórios individuais. Alegações de defesa, pois, podem ser sintetizadas nos termos a seguir, ressaltando que todas restringem sua contestação à impossibilidade de atribuição da sujeição passiva solidária.

Alegam imprecisão da imputação ao apontar existência de grupo econômico (gerido mediante fraude e confusão patrimonial) e buscar responsabilização dos impugnantes apenas pela infração ao art. 72 da Lei nº 4.502/64. Entende que a imprecisão na indicação da ilicitude é bastante para invalidar a imputação de solidariedade.

Afirmam que não cometeram nenhuma fraude, pois não praticaram nenhum ato tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador e, tão pouco, ato tendente a excluir ou modificar as suas características essenciais.

Argumentam que interesse comum – previsto no art. 124, inciso I do CTN, fundamento legal da sujeição passiva solidária – não se confunde com interesse econômico na realização do negócio jurídico, apontando precedentes de decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça, que entende corroborarem seus argumentos (Resp 834044/RS; REsp 884845/SC; e AgRg no AREsp 429.923/SP, de 10/12/2013). Menciona, também neste sentido, segundo alega, decisão administrativa (Acórdão nº 2403-002.180, de 18/07/2013).

Apontam que no relatório fiscal não há indicação de que os Impugnantes tenham realizado conjuntamente com a empresa autuada a situação configuradora dos fatos geradores dos tributos lançados, limitando-se a presumir existência de grupo de empresas e interesse comum em razão dos sócios/administradores figurarem em empresas arroladas como solidariamente responsáveis.

Aduzem que o art. 124 do CTN não estipula responsável tributário, mas tão somente trata da solidariedade existente entre sujeitos passivos que tenham relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador no intuito de fraudar o Fisco.

Citam doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Forense, 11ª ed., 2002, Rio de Janeiro).

Ressaltam também que não se pode atribuir responsabilidade tributária aos impugnantes na condição de sujeito passivo solidário, pois é inaplicável a previsão normativa dos arts. 134 e 135 do CTN, que responsabilizam pessoas distintas do contribuinte ao cumprimento de obrigações tributárias.

Alegam que não se justifica a inclusão dos Impugnantes como corresponsáveis, pois, segundo entendem, não houve a caracterização de nenhuma das hipóteses autorizadas, visto que os Impugnantes não se enquadram nas situações elencadas nos arts. 134 e 135 do CTN, e a fiscalização presumiu que as pessoas arroladas são responsáveis pelo pagamento do eventual crédito por integrarem grupo econômico inexistente, esquecendo-se que as relações jurídico-tributárias não se pautam por presunções, mas sim pela adequação do fato à norma legal.

Defendem que não há adequação do caso concreto às hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, inexistindo responsabilidade solidária, sendo a imputação ilegal e inconstitucional. Transcrevem precedentes de decisão judicial responsabilizando

tributária para amparar seus argumentos (STJ/RESP 260.524 RS; STJ/RESP 202778 PR; (TRF 4ª Região/AC 94.04.56357-9-PR).

Finalizam, afirmando que, por qualquer que seja o diploma legal que se busque amparar a sujeição passiva dos Impugnantes, seja por solidariedade, seja por responsabilidade tributária, não podem figurar como responsáveis pelo crédito tributário lançado por absoluta falta de amparo legal.

Requerem o provimento das impugnações para exclusão da condição de sujeito passivo solidário.

3) Sujeitos passivos responsáveis solidários: Mário Celso Lopes (CPF nº 704.912.248-34) e Juçara Eliane Storti Correa Lopes (CPF nº 023.511.058-26).

As pessoas físicas imputadas na condição de sujeito passivo responsável solidário também apresentaram defesas de conteúdo idêntico ainda que, igualmente, por meio de instrumentos impugnatórios individuais.

As alegações de defesa encontram similaridade de conteúdo com aquelas apresentadas pelas pessoas jurídicas imputadas na condição de sujeitos passivos contribuintes solidários, restringindo suas contestações à impossibilidade de atribuição da responsabilidade solidária.

Deste modo, admito a síntese de argumentos de defesa relatada no item precedente, relativa aos sujeitos passivos solidários CRPE Holding S/A (CNPJ nº 18.314.340/0001-52); Companhia Rio Pardo (CNPJ nº 03.979.713/0001-37); Eucalipto Brasil S/A (CNPJ nº 12.416.787/0001-56); e MCL Participações S/A (CNPJ nº 15.732.929/0001-82, como se aqui estivessem transcritas, por economia processual.

Ressalte-se, contudo, que os impugnantes pessoas físicas suprimiram de suas peças de defesa as referências ao art. 124, inciso I, do CTN, específico para a imputação de sujeição passiva solidária, restrita às pessoas jurídicas, bem como aquelas relativas ao art. 134 também do CTN, existentes na argumentação esgrimida pelos impugnantes pessoas jurídica, mas extirpadas pelos impugnantes pessoas físicas por óbvia inadequação.

De resto, acrescentam em suas defesas elementos específicos, a saber.

Argumentam que “presunção de grupo econômico” não se confunde com interesse econômico na realização do negócio jurídico, apontando os mesmos precedentes de decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça apresentados pelos sujeitos solidários, que entendem corroborarem seus argumentos (Resp 834044/RS; REsp 884845/SC; e AgRg no AREsp 429.923/SP, de 10/12/2013). Menciona, também neste sentido, segundo alega, decisão administrativa (Acórdão nº 2403-002.180, de 18/07/2013). Aduzem, no caso, que a norma matricial para determinar a relação de sujeição passiva solidária é o art. 135, inciso III, do CTN.

As pessoa jurídicas, lembre-se, utilizaram tais referencias judiciais para combater o art. 124, inciso I, do CTN, e contrapor o conceito de “interesse comum” com o de “interesse econômico” ao invés de “presunção de grupo econômico”.

Refutam a imputação de “confusão patrimonial” firmada pela Autoridade Tributária, por conta de subscrições e integralizações, contratos de mútuos e de AFAC, alegando que foi realizada auditoria-fiscal da Receita Federal do Brasil sobre a movimentação financeira de Mário Celso Lopes (CPF nº 704.912.248-34), ano 2012, inexistindo constatação, de irregularidade nos contratos de mútuo e de AFAC.

Refere que na citada ação fiscal apenas 2(dois) depósitos bancários foram objeto de lançamento: a) R\$ 120.000,00; tributado como serviço prestado sem vínculo empregatício; e b) R\$ 80.000,00; tributado com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, anexando elementos do auto de infração (PAF nº 10880.731989/2017-49).

Quanto à “confusão patrimonial”, acrescenta Juçara Eliane Storti Correa Lopes, em espécie, que não foi correlacionada a tal imputação.

Apontam que no relatório fiscal não há indicação de que os Impugnantes tenham realizado conjuntamente com a empresa autuada a situação configuradora dos fatos geradores dos tributos lançados, limitando-se a presumir indevidamente que, em “razão de poder de administração”, os Impugnantes teriam praticado atos com infração de lei.

Ressaltam que não praticaram ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme previsão constante do comando legal do *caput* do art. 135 do CTN.

Requerem o provimento das impugnações para exclusão da condição de sujeito passivo solidário.

Conclusão das ciências certificada (Despacho, fl. 2.559).

Certificadas datas de apresentação das defesas (Despacho, fl. 2.623).

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela improcedência das Impugnações apresentadas, conforme sintetizado pela seguinte Ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

**PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INEXISTÊNCIA. SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. MARCO NORMATIVO.**

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo e diz-se contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. A definição legal de sujeito passivo contribuinte é o marco normativo que orienta o trabalho de auditoria fiscal para a correta identificação no caso concreto da pessoa que deva ser submetida à imputação por meio do lançamento. Inexiste fundamento jurídico na argumentação que pretende invalidar a eleição do sujeito passivo estampada no lançamento valendo-se exclusivamente de critério temporal.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE.**

Não há que se falar em transcurso de prazo homologatório quando comprovada a ocorrência de fraude. Prazo decadencial sujeito à regra geral, iniciando-se a contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.**

Existência de ingerência constante e comum na condução dos negócios de duas ou mais sociedades, marcada pela atuação unificada na condução dos negócios, de modo sincronizado e coordenado, além do entrelaçamento entre sócios e administradores.

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOPONIBILIDADE À FAZENDA PÚBLICA.**

Planejamento tributário válido não se resume à simples obediência formal às regras jurídicas. A legitimidade dos atos praticados pelo sujeito passivo exige a contextualização dos institutos jurídicos utilizados e a comprovação de sua identidade (perfil) com as práticas realizadas. A utilização de substitutos jurídicos em contextos atípicos e com propósito negocial restrito à economia tributária não se legitima apenas pelo cumprimento nas formalidades do instituto.

**SUJEITO PASSIVO. SOLIDARIEDADE.**

A comunhão de interesses jurídicos entre sociedades integrantes de grupo econômico de fato, materializada na atuação conjunta, sincronizada e coordenada, objetivando primordialmente a execução de atos e negócios destinados a reduzir indevidamente os tributos devidos, pode caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal necessário à imputação da sujeição passiva solidária.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TERCEIROS. ADMINISTRADORES. VIOLAÇÃO À LEI. FRAUDE. SOLIDARIEDADE.**

Configura hipótese de responsabilidade tributária solidária a comprovação de prática de ato em violação à lei, mediante fraude, pelas pessoas físicas administradoras de grupo econômico de fato.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

GANHOS DE CAPITAL. FALTA DE APURAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL.

Fundo de Investimento em Participações utilizado indevidamente por grupo econômico de fato como instrumento de alienação de participações societárias com propósito exclusivo de impedir a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária principal. Ganho de Capital decorrente da alienação pertence ao real alienante. Resultado reconhecido nos termos do acordo de vontades que promoveu a transferência da participação societária.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Cabível o lançamento concomitante destas penalidades previstas em ato normativo válido e eficaz.

MULTA DE OFÍCIO. GRADUAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA QUALIFICATIVA. FRAUDE.

Comprovada a fraude, conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, impõe-se a duplicação da multa de ofício.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTEGRAÇÃO.

Incidem juros de mora sobre a multa de ofício, que integra o crédito tributário, no caso de pagamento após o vencimento.

Autos de Infração Decorrentes

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientes do acórdão recorrido, e com ele inconformado, tanto o Contribuinte como os Responsáveis Tributários apresentaram, tempestivamente, seus recursos voluntários, pedindo ao final, deferimento dos pleitos formulados.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recursos são tempestivos e atendem aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, deles conheço.

### Dos Fatos

Como relatado, a Recorrente/MCL teve contra si lavrado Auto de Infração, relativo a suposta falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL, referentes aos anos-calendário 2012 (lucro presumido, 2º ao 4º trimestres), 2013 (apuração anual do lucro real) e 2014 (apuração anual do lucro real), acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros moratórios. Exigiu-se ainda Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, relativa aos anos-calendário 2013 e 2014.

Na ótica da fiscalização, deixou-se de recolher estes tributos, em face ao suposto ganho de capital decorrente da alienação de ações da Empresa MJ Participações S/A pelo Fundo de Investimento em Participações Multiestratégia – MCL FIP, para a empresa J&F Participações S/A J&F, em julho de 2012. Sustentou que a verdadeira alienante destas ações teria sido a empresa MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, sendo que o MCL FIP teria funcionado como uma espécie de “fundo-veículo”, para mascarar o verdadeiro vendedor e, dessa forma, evitar, de modo fraudulento, o recolhimento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital nessa alienação, Nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal:

*97. Dos fatos narrados, constata-se, que o MCLFIP funcionou como uma espécie de “Fundo-Veículo” utilizado pelo verdadeiro vendedor, a MCL, para alienar as ações da MJ (proprietária de 25% da Eldorado) aos compradores, J&F com propósito de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que a venda direta das ações da MJ pela MCL, uma sociedade empresária, ensejaria apuração de ganho de capital nesta última.*

*98. Logo, todos os resultados auferidos pela alienação da MJ pertencem à MCL, pois é inexpugnável a conclusão de que a MCL, inserida no contrato de compra e venda na qualidade de mero interveniente anuente, foi a verdadeira alienante da MJ.*

*99. Esses resultados devem ser reconhecidos nos termos da cláusula de transferência das ações contida nos contratos de alienação das ações da MJ:*

*(...)*

*113. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados.*

*114. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012, 2013 e 2014, com a alienação da MJ (25% da Eldorado) por meio de operações estruturadas, sem nenhum preceito econômico para justificar essa transmissão de propriedade. Tais operações foram feitas de forma artificial, utilizando-se do MCLFIP, o qual não se assemelha com um fundo de investimento, mas sim com uma sociedade empresária de controle do Grupo MCL, cujo objeto social real é, somente, titularizar ações das sociedades empresárias do Grupo MCL, conforme já amplamente demonstrado neste termo.*

Irresignados com o auto, o contribuinte e os co-responsáveis apresentaram impugnações, alegando, em síntese, ilegitimidade passiva na indicação do sujeito passivo da referida autuação, uma vez que a MCL Empreendimentos não era titular das ações alienadas e, por isso, não poderia responder pela suposta obrigatoriedade de recolhimento do ganho de capital na referida operação; a desconsideração indevida da existência do MCL FIP; a inexistência de qualquer vício nos negócios jurídicos praticados e nas operações societárias

realizadas, para rebater a acusação de atuação abusiva e fraudulenta; a ausência de requisitos legais para imputação da responsabilidade tributária.

Ao analisar os argumentos de defesa, a DRJ julgou improcedente as Impugnações apresentadas, motivando a interposição de Recursos Voluntários pelo contribuinte e pelos responsáveis, repisando os argumentos iniciais.

....

### **Das Operações e Atos Praticados**

Em recurso, a Recorrente aponta equívocos e ilegalidades perpetrados pela fiscalização, pugnando, no mérito, pelo provimento do Recurso Voluntário que maneja, com o cancelamento das autuações de IRPJ e CSLL.

Para melhor enfrentamento das questões suscitadas, deve-se antes, serem analisadas as operações praticadas pela sociedade autuada e dos atos praticados pelas sociedades diretamente envolvidas na alienação das ações que ensejaram a autuação pela ausência de recolhimento do ganho de capital incidente na venda das ações da MJ Participações pelo MCL FIP, para a empresa J&F Participações.

Em julho de 2010, os sócios-quotistas SR. Mário Celso Lopes e a Sra. Juçara Eliane Storti Correa Lopes, por meio da MCL Empreendimentos, atuavam no ramo imobiliário. Não obstante, esta fosse a atividade principal desenvolvida pela empresa, a empresa detinha também participação acionária no Fundo de Investimento em Participações – JMF-FIP, cujas cotas foram integralizadas mediante a transferência de investimentos na Empresa Florestal Brasil S/A. Além disso, o sócio-quotista Sr. Mário Celso Lopes também era titular de quotas da Empresa Eldorado Celulose e Papel Ltda. Estas duas empresas (Florestal Brasil e Eldorado Celulose) dedicavam-se à produção de celulose e à atividade de reflorestamento, dentre outras atividades correlatas.

Em virtude do aumento da importância destas outras atividades vinculadas à exploração da celulose e da necessidade de permitir a gestão administrativa individualizada destas duas atividades distintas (imobiliária e celulose), na medida em que havia exigências específicas, por exemplo, para fins de financiamento da produção, os sócios-quotistas, em 26/07/2010, deliberaram pela cisão da MCL Empreendimentos.

Por meio desta cisão parcial, os investimentos na Eldorado e no JMF-FIP foram transferidos da empresa cindida, MCL Empreendimentos, a valor contábil, para uma nova empresa denominada MJ Participações S/A. A MJ Participações absorveu o acervo líquido composto por tais investimentos e, por disposição legal, tinha como acionistas o Sr. Mário e a Sra. Juçara. Permaneceu no patrimônio da empresa MCL Empreendimentos apenas as atividades de natureza imobiliária.

Em 26/08/2010, após esta cisão parcial, houve nova deliberação pelos sócios-quotistas, onde, por questões gerenciais, resolveram transferir a totalidade das ações que detinham na MJ Participações (atividades de celulose) para a MCL-FIP, tendo mantido a participação direta apenas na MCL Empreendimentos (atividade imobiliárias). Desse modo, o MCL-FIP tornou-se o proprietário e titular da MJ Participações (atividades de celulose).

Em dezembro do mesmo ano, a MJ Participações (atividades de celulose), já de titularidade do MCL-FIP, vendeu parte das ações que então detinha da Eldorado Celulose para a J&F Participações. Em razão da venda acima, a MJ participações reduziu sua participação societária na Eldorado Celulose para 25% (vinte e cinco por cento), tendo perdido o controle

compartilhado da última. Na mesma data, a MJ participações firmou com a J&F acordo de acionistas da Eldorado. O ganho de capital auferido pela MJ Participações em tal venda foi devidamente oferecido à tributação e não é questionado na presente autuação.

Em abril de 2012, ou seja, um ano e meio após desta operação de alienação, em razão de diversos desentendimentos e do descumprimento do acordo de acionistas da empresa Eldorado Celulose pelo acionista majoritário (J&F), a MJ participações notificou a J&F para o exercício do seu direito de retirada com o reembolso do valor das suas ações. Os envolvidos iniciaram então negociação para chegar a um acordo. Nesse contexto, o sócio-quotista Sr. Mário Lopes, em seu próprio nome, concordou verbalmente em alienar 20% (vinte por cento) das ações da MJ participações à J&F. O Sr. Mário Lopes, portanto, assumiu o risco de aquisição destas ações perante o MCL-FIP (proprietário das ações da MJ Participações) e ainda se comprometeu a se esforçar para que o Fundo de Investimentos vendesse, diretamente, os 80% (oitenta por cento) remanescentes da empresa MJ Participações (atividades de celulose).

Sendo assim, como forma de adiantamento pelos 20% (vinte por cento) das ações da MJ Participações vendidas diretamente pelo Sr. Mário Lopes, a J&F realizou depósito no valor de 60 (sessenta) milhões de reais em maio de 2012. O Sr. Mário, contudo, determinou que os depósitos fossem feitos, por sua conta e ordem, na conta bancária da empresa MCL Empreendimentos (atividades imobiliárias), conforme documentos juntados aos autos. Esta transferência direta para a conta bancária da empresa, em detrimento da conta bancária do alienante (Sr. Mário Lopes), foi fruto de adiantamento para futuro aumento de capital da empresa MCL Empreendimentos (atividades imobiliárias), aumento este que foi devidamente implementado em junho de 2012, conforme alteração do contrato social registrado na Junta Comercial.

Ato subsequente, foi efetivada, em 05/07/2012, a venda, pelo Fundo de Investimento (MCL-FIP), de 20% (vinte por cento) das ações da MJ Participações (atividade de celulose) ao Sr. Mário Lopes que, na sequência e conforme ajuste já formalizado, alienou estas ações à J&F, de acordo com o pagamento já realizado. E, na mesma data, foi efetivada a venda pelo MCL-FIP de 80% (oitenta por cento) das ações da MJ Participações (atividade de celulose) à J&F. Pela venda de 80% (oitenta por cento) das ações, a J&F pagou a quantia de 240 (duzentos e quarenta) milhões de reais ao MCL FIP, valor este depositado na conta bancária do próprio fundo de investimentos. Isso significa dizer que dois anos depois da cisão parcial das atividades praticadas pelos sócios-quotistas em duas empresas segmentadas (MCL Empreendimentos e MJ Participações) e da afetação das atividades de celulose para controle por um fundo de investimento fechado (MCL-FIP), houve a alienação total desta atividade a terceiros, no caso, à empresa J&F.

E exatamente essa operação de alienação de 80% (oitenta por cento) das ações da MJ Participações (atividades de celulose) à J&F, pelo fundo de investimentos MCL-FIP, o objeto da autuação efetuada pela Receita Federal do Brasil. No entendimento da fiscalização, a alienação das ações não teria sido realizada pelo fundo de investimentos MCL-FIP, nem pelo sócio-quotista Sr. Mário Lopes, mas sim pela empresa MCL Empreendimentos (atividades imobiliárias). Nesse sentido destaca-se o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

*114. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012, 2013 e 2014, com a alienação da MJ (25% da Eldorado) por meio de operações estruturadas, sem nenhum preceito econômico para justificar essa transmissão de propriedade. Tais operações foram feitas de forma artificial, utilizando-se do MCLFIP, o qual não se assemelha com um fundo de investimento, mas sim com uma sociedade empresária de controle do Grupo MCL,*

*cujo objeto social real é, somente, titularizar ações das sociedades empresárias do Grupo MCL, conforme já amplamente demonstrado neste termo.*

Assim, na ótica do Fisco, a MCL Empreendimentos (atividades imobiliárias) teria realizado, nos últimos dois anos, uma série de operações societárias artificiais com o único propósito de se esquivar do pagamento do ganho de capital decorrente da alienação das ações da empresa MJ Participações (atividades de celulose). O MCL-FIP, nesse sentido, teria sido criado, dois anos antes, para ser utilizado como “fundo-veículo” e permitir a realização da alienação sem o devido recolhimento de tributos incidentes, caso a venda fosse feita diretamente pela empresa autuada. Por essa razão, a existência do fundo foi desconsiderada, para determinar a realização da alienação diretamente pela empresa MCL Empreendimentos, com a consequente apuração do ganho de capital pela alienação das ações.

Em razão dessa interpretação, a empresa autuada foi acusada de fraude, com aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento). Nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal:

*113. A fraude, que é a conduta dolosa do contribuinte de impedir a ocorrência do fato gerador, de forma a reduzir o montante de tributos devidos, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos neste termo demonstrados.*

(...)

*116. E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.*

*117. Ratificando esse raciocínio, transcreve-se abaixo excerto do voto do conselheiro Eduardo de Andrade, seguido por unanimidade no acórdão n.º 1302000.991, proferido em sessão de 03 de outubro de 2012, pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual tratava de reestruturação societária planejada com o fito de reduzir o IRPJ e CSLL:*

*[...]Tendo em vista que a reestruturação societária planejada com antecipação e executada com grande cuidado, como macrooperação que foi, conteve em seu bojo as ações destinadas a simular a criação de um ágio inexistente, interno ao grupo, é evidente que tais ações foram praticadas dolosamente, não se podendo argüir inocência quanto à finalidade pretendida – reduzir o montante de impostos, mediante a declaração fraudulenta de vontade em negócios jurídicos societários efetuados dentro do grupo econômico. Não vejo como ser possível alegar-se o cumprimento das normas para afastar o dolo. As normas foram cumpridas apenas aparentemente, porque um elemento ideológico falso está por detrás das ações praticadas. Elas foram cumpridas se analisadas as operações caso a caso, isoladamente. Porém, quando vistas em conjunto, exsurge imediatamente o elemento falso, destinado a criar indevidamente uma dedução fiscal, vez que as operações praticadas não podem ser sustentadas pelos propósitos negociais alegados e pela inexistência de efeitos econômicos decorrentes. E aí, não há como se afastar a vontade, o dolo, na prática dos atos destinados a reduzir o IRPJ e a CSLL. Assim, ou bem se reconhece que tudo foi legal e não há dolo, ou bem se admite que houve dolo, mediante fraude, nas ações destinadas a reduzir o montante de tributos devido, instigando então, a fraude impõe a qualificação da multa. [...]*

*118. Presente a fraude, fica autorizada a aplicação da multa de 150% sobre o crédito tributário que deixou de ser recolhido aos cofres da União.*

### **Da Preliminar: Ilegitimidade Passiva da Empresa Autuada**

O primeiro ponto indicado pelo Contribuinte Recorrente diz respeito à ilegitimidade passiva da MCL Empreendimentos para figurar como sujeito passivo do IRPJ e CSLL exigidos por meio das autuações questionadas, pois segundo a fiscalização, a MCL Empreendimentos, conjuntamente com o Grupo MCL, perpetrou uma sequência de operações societárias visando: 1. Transferir a participação direta e indireta na Eldorado, via MJ Participações, para a MCL Fundo de Investimento em Participações; 2. Vender essa participação a J&F Investimento, por intermédio da MCLFIP, pois o ganho de capital apurado na venda desses ativos pelo MCLFIP não são tributados; 3. Aplicar os recursos obtidos na citada venda nas empresas do Grupo MCL, por meio de aquisições, integralizações, mútuos e adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC).

O acórdão recorrido ratifica a apontada identificação do sujeito passivo, aduzindo que constatações firmadas em planejamento tributário abusivo, como ocorre no caso ora analisado, não se reduz ao exercício de retroceder à exaustão na titularidade das ações, mas identificar exatamente qual (ou quais) dos agentes, que atuaram nos diversos negócios realizados, efetivamente executaram no plano material (fato imponível) as ações hipoteticamente previstas e, no caso, dentro dessa ótica, entendeu restar caracterizado que a MCL Empreendimentos participou, quase à exaustão, nos negócios objeto da tributação questionada, destacando, dentre eles, o relato da Autoridade Tributária que demonstrou a existência de relação negocial completa e vultosa (trezentos milhões), indicativa da correta imputação de sujeito passivo na figura do real alienante das ações da MJ participações, a saber:

- A MCL anuiu, consentiu, deu permissão para a venda da MJ para J&F;
- A MCL detinha os ativos, as participações na Eldorado, os quais, por meio de sua cisão, ocorrida apenas formalmente, foram utilizados na constituição da MJ e que foram vendidos para a J&F;
- A MJ era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL, pois na escrituração contábil da MCL havia contas de Débitos de Sócios, Empréstimos a Coligadas e Controladas e empréstimos Mútuos especificadas para a MJ;
- Uma venda de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) tecida por um simples acordo verbal com antecipação de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais) depositados não na conta do vendedor formal, mas na conta do interveniente e anuente, o verdadeiro alienante, a MCL;
- A MCL recebeu da J&F em 16/05 e 14/06 de 2012, 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), respectivamente, antes da autorização dos cotistas, por meio de assembleia ocorrida em 27/06/2012, para a alienação das ações da MJ;
- Nessa alienação, a MCL se obrigou a vender parte de seu patrimônio e caso não o vendesse deveria encerrar as atividades referentes às que estavam sendo alienadas,
- A MCL ficou impedida de fazer concorrência com o adquirente, durante 10 anos. Um prazo além do preconizado no Código Civil;
- A MCL, em, 2012, recebeu R\$ 100.000.000,00 (cem milhões), por intermédio de integralizações com a MCLSA, os quais foram originados da alienação da MJ e integralizados pelo MCLFIP na MCLSA, conforme será detalhado no tópico 3.3 Do pós-venda;
- A MCL também recebeu recursos oriundos da alienação da MJ, por meio de empréstimos e de AFAC da MCLSA, conforme será detalhado no tópico 3.3 Do pós-venda.

Assim, conclui, ao contrário do que sustenta a recorrente, de que a atuação amolda-se ao conceito de sujeito passivo contribuinte à luz da hipótese de incidência invocada.

Pois bem.

Conforme já dito, a acusação (principal) é de que a Recorrente/MCL seria a real alienante das ações da MJ Participações na operação de venda aos compradores J&F, vindo a utilizar a empresa MCLFIP como um “fundo-veículo” para omitir receita não operacional decorrente do ganho de capital resultante da operação, incorrendo, assim, da prática de simulação. Em decorrência, foi-lhe imputada os tributos incidentes sobre o suposto ganho de capital obtido da operação.

Por sua vez, sinteticamente, a Recorrente reclama que a autoridade lançadora incorreu em erro na eleição da sujeição passiva, pois jamais foi titular, proprietária, possuidora ou detentora de qualquer direito da MJ vendido à J&F. Explica que a MJ foi constituída, em julho de 2010, pelos sócios Srs. Mário Celso e Juçara, para absorver o acervo líquido cindido da MCL, mas nunca foi ativo da MCL, havendo, inclusive, um lapso temporal significativo **de dois anos** entre a cisão parcial da Recorrente/MCL com a constituição da MJ, e a venda da MJ para a J&F. Ou seja, enquanto a cisão foi implementada **em julho de 2010** pelos sócios da Recorrente/MCL, a venda da MJ apenas foi realizada para a J&F **em julho de 2012**. Ao final, pugna pelo provimento do seu recurso para que seja decretada a nulidade dos autos de infração em questão, por erro de eleição do sujeito passivo.

Entendo que lhe assiste razão neste ponto. Embora a MJ tenha sido constituída pelos mesmos sócios da empresa Recorrente/MCL, é pessoa jurídica distinta dessa última, com obrigações igualmente distintas, inclusive tributárias.

É bem verdade que a MJ, em sua constituição, recebeu acervo líquido destacado do patrimônio da Recorrente/MCL em cisão parcial, porém, apenas seus sócios, o Sr. Celso e a Sra. Juçara, possuíam o direito de propriedade sobre as ações da MJ, em consequência da extinção de participação correspondente na Recorrente/MCL. Ou seja, sob o ponto de vista formal, a MCL nunca foi proprietária ou detentora de qualquer direito sobre as ações da MJ e, por isso, não poderia dispor das mesmas, e nem aliená-las.

Mas, a autoridade lançadora foi em outra direção, e não se apegou aos aspectos formais e sim, aos aspectos materiais, portanto, necessários analisá-los e, de um certo modo, ingressar no exame do mérito.

Alega a autoridade que a MJ era patrimonial e financeiramente controlada pela MCL, pois na escrituração contábil da MCL havia contas de Débitos de Sócios, Empréstimos a Coligadas e Controladas e empréstimos Mútuos especificadas para a MJ. De fato, esses empréstimos encontravam-se registrados na contabilidade da MCL e a Recorrente/MCL não negou sua existência, porém, é de se ver que tais valores são irrisórios se comparados com o capital social de ambas as empresas e o preço de venda MJ<sup>1</sup>, cabendo salientar que em 2014, como sugere o razão contábil da Recorrente/MCL, a MJ quitou todos os empréstimos consignados.

---

<sup>1</sup> Como se pode verificar de trechos das demonstrações financeiras/contábeis da Recorrente MCL e da MJ no período que interessa, ou seja, 2010 a 2012, os empréstimos existentes entre as mencionadas empresas variaram de R\$ 26.000,00 até R\$ 598.000,00, valores estes praticamente inexpressivos se comparados com o capital social das empresas que, em 2010, eram de R\$ 29.028.833,00 da Recorrente/MCL (fls.91), e de R\$ 49.091.000,00 para a MJ (fls. 94). Ou seja, os empréstimos da Recorrente/MCL para a MJ não superaram 1,3% do capital social desta última.

Com referência à organização do MCL FIP e sua atuação, compulsando os autos, compreendo que de fato o MCL FIP era um fundo de investimentos em participações que foi constituído pelo Srs. Mário Celso e Juçara e registrado em 26 de agosto de 2010 na CVM, sendo pertinente e razoável o esclarecimento da Recorrente que tal fundo foi constituído para permitir melhor gestão dos negócios e para fins sucessórios. De fato, a participação de agentes profissionais independentes em um fundo de participações, como o administrador e gestor do fundo, bem como auditores, permite um melhor acompanhamento do investimento e, muitas vezes, um melhor retorno econômico. Da perspectiva sucessória, a presença de um fundo desta natureza permite que os herdeiros possam gozar dos rendimentos do fundo, mas não necessariamente participarem ativamente da operação das sociedades investidas, protegendo essas últimas, inclusive, de eventuais disputas familiares.

Como já mencionado, o Sr. Mário Celso e a Sra. Juçara transferiram para a MCL FIP, em agosto de 2010, todas as ações que detinham na MJ. Como reconhecido pela autoridade fiscal ao comentar o contexto pós-venda da MJ. (fls. 2116 e 2117), o MCL FIP possuía investimentos diretamente em duas empresas distintas, CRPE e MCL S/A, que, por sua vez, possuíam investimentos em empresas de seguimentos variados, tais como confinamento de gado, investimentos imobiliários, etc. Em outras palavras, o MCL FIP foi constituído regularmente, e não foi desconstituído após a venda da MJ, o que é corroborado pela declaração de conformidade anexa, de julho de 2019, emitida pelo seu gestor.

Ainda sobre a MCL FIP, ao consultar o website da CVM (<http://sistemas.cvm.gov.br>), é possível constatar a regularidade das demonstrações financeiras do MCL FIP no fim dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, período esse que foi contemporâneo ao alegado. A atividade do MCL FIP, pelo que se percebe, cumpriu seu papel, investindo em outras sociedades, não tendo ele sido abandonado ou esvaziado. E, com referências às ressalvas apontadas nas demonstrações financeiras do MCL FIP de 2014 e 2015, penso que apenas comprovam a efetiva existência válida desse fundo em anos posteriores ao fiscalizado, que não pode ser ignorada, não sendo suficiente para lastrear a alegação dos fisco de que ele deveria ser desconsiderado.

Nestes termos, a meu ver, há claro erro da sujeição passiva, pois a MCL Empreendimentos não deveria figurar no polo passivo da relação tributária, na qualidade de contribuinte.

Portanto, acolho a preliminar de erro na sujeição passiva, cancelando a exigência consubstanciada nestes autos.

Como fui vencido, adentro de fato nas questões de mérito.

### **Mérito**

No mérito, a autuada defende-se, aduzindo inexistir fraude ou exercício abusivo de algum direito nos negócios praticados, além de ausência de provas da acusação e da validade e justificações do MCLFIP, inclusive para fins fiscais.

Sustenta a fiscalização que o Sr. Mário Lopes e a Sra. Juçara, por meio da empresa MCL Empreendimentos, teriam incorrido em atitude dolosa para impedir a ocorrência do fato gerador do ganho de capital na alienação das participações societárias da empresa MJ participações. Veja-se trechos do TVF nesse sentido:

*82. O MCLFIP na forma é um fundo de investimento, mas na essência, além de ter sido um "fundo-veículo" utilizado para perpetrar o comprovado planejamento tributário abusivo, transformou-se em uma Sociedade de Participações (holding de controle), pois*

*é controlada por um único investidor, a Família MCL, possui um único investimento, ações de empresas do Grupo MCL, avalia essas ações pelo custo de aquisição, e a arquitetura de seus investimentos é realizada pelo comitê de investimentos, composto pela Família MCL. (fls. 581/693)*

(...)

*114. Em apertada síntese, a fiscalizada reduziu indevidamente o pagamento do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2012, 2013 e 2014, com a alienação da MJ (25% da Eldorado) por meio de operações estruturadas, sem nenhum preceito econômico para justificar essa transmissão de propriedade. Tais operações foram feitas de forma artificial, utilizando-se do MCLFIP, o qual não se assemelha com um fundo de investimento, mas sim com uma sociedade empresária de controle do Grupo MCL, cujo objeto social real é, somente, titularizar ações das sociedades empresárias do Grupo MCL, conforme já amplamente demonstrado neste termo.*

*115. Cabe lembrar que a composição da carteira do fundo se estabeleceu primeiro, com a integralização de cotas do fundo pela Família MCL com as ações da MJ, constituída essa, sem nenhum propósito negocial, por meio de cisão da MCL, e logo depois das transações constatadas na Operação greenfield, o MCLFIP vendeu as ações da MJ, pré-estabelecido por meio de acordo verbal e de discussões de cláusulas, para a J&F e, com os recursos gerados pela venda, adquiriu ações da MCL Participações S/A e da CRPE Holding S/A, e essas, por sua vez, adquiriram participações nas outras empresas do grupo MCL e efetuaram empréstimos e AFAC para estas sociedades.*

*116. E, também, a fraude fiscal está presente nas condutas do sujeito passivo, visto que a redução da base de cálculo dos tributos, por meio de referidas operações, feitas artificialmente, tiveram o objetivo de modificar indevidamente a base de cálculo de tributos federais, uma das características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido e a evitar o seu pagamento.*

O acórdão recorrido foi nessa mesma direção. Confira-se trechos de interesse:

*Na hipótese tratada nesse processo paradigma o pressuposto foi que a conduta simulada, fraudulenta ou dolosa não se encontrava presente ou comprovada – “ausente a conduta tida como simulada, fraudulenta ou dolosa” – e não que a exclusiva existência de propósito de economia fiscal afastaria a caracterização de um planejamento abusivo. Não é o caso dos autos, como já se demonstrou aqui, visto que a engenharia societária adotada pela impugnante revelou efetiva simulação de atos e negócios com o propósito de encobrir o real alienante das participações societárias para obter vantagem tributária indevida.*

(...)

*Nesse segundo julgamento, quanto à existência de simulação, assemelha-se ao primeiro e não corrobora a tese da defesa, visto que claramente afirma que não pode ser considerado simulação, quando inexistentes os elementos suficientes para caracterizá-la, o planejamento tributário feito segundo as normas legais e que não configure operação sem propósito negocial. Portanto, também não é o caso dos autos, visto que a imputação demonstra e comprova a ausência de propósito negocial distinto da economia fiscal, bem como descortina os diversos elementos que caracterizam a simulação.*

Sustenta a fiscalização que ocorreram fatos antes, durante e depois da alienação, que demonstrariam que a MCL Empreendimentos seria a verdadeira alienante da MJ Participações (atividades de celulose) e que o MCL-FIP não passaria de um “fundo-veículo”, constituído para aproveitamento de benefício fiscal sem substrato negocial: (i) primeiro, porque antes da alienação, foram realizadas transferências diretas da J&F para a conta da MCL Empreendimentos, por conta e ordem do Sr. Mário Lopes; (ii) segundo, porque, durante a alienação, a MCL Empreendimentos constou como interveniente anuente do negócio, e também se obrigou à cláusula de não-competição e a alienar sua participação na empresa Eucalipto Brasil

Ltda; e (iii) terceiro, porque, após a alienação, houve repasses feitos pelo MCL-FIP para empresas MCL Participações e CRPE Holdings, que em seguida integralizavam capital em suas empresas controladas.

Com relação aos fatos ocorridos *antes* da alienação, ou seja, relacionados à existência de repasses realizados por conta e ordem do Sr. Mário Lopes pela J&F diretamente para a conta da MCL Empreendimentos, relativamente à venda de 20% (vinte por cento) das ações da empresa MJ Participações, não se verifica qualquer irregularidade. Referido pagamento decorreu de adiantamento pelos 20% (vinte por cento) das ações da MJ Participações vendidas diretamente pelo Sr. Mário Lopes, no valor de sessenta milhões de reais. A transferência direta para a conta bancária da empresa, em detrimento da conta bancária do alienante (Sr. Mário Lopes), decorreu de adiantamento para futuro aumento de capital da empresa MCL Empreendimentos, aumento este que foi devidamente implementado em junho de 2012, conforme alteração do contrato social registrada na Junta Comercial.

Compreendo que este tipo de operação é plenamente válido do ponto de vista contábil e societário, sendo conhecido como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC). Os citados adiantamentos correspondem aos recursos recebidos pela empresa, de seus acionistas ou quotistas, a serem utilizados com a finalidade de aumentar o capital social, exatamente como ocorreu no caso que se apresenta. Ora, se tivesse havido o adiantamento dos recursos e, posteriormente, não tivesse ocorrido o aumento de capital, o Fisco poderia alegar incompatibilidade no referido procedimento. Porém, tal fato não ocorreu, pois o aumento foi efetivado, conforme se vê na alteração contratual registrada no órgão competente, o que afasta a alegação de irregularidade, penso.

Com referência aos fatos ocorridos *durante* a alienação, também não se verifica qualquer irregularidade. A MCL Empreendimentos figurou no contrato na qualidade de interveniente anuente, e se obrigou tanto à cláusula de não-competição quanto a alienar a participação que detinha na Eucalipto Brasil, por uma razão comercial muito simples: estas previsões contratuais dizem respeito o objetivo que a adquirente J&F tinha de impedir que a MCL Empreendimentos, de propriedade de quotistas também participantes do MCL-FIP, voltasse, no futuro próximo, a exercer atividades de celulose.

Ora, sendo empresa do mesmo grupo econômico, pertencente aos mesmos sócios-quotistas participantes do MCL-FIP, a MCL Empreendimentos figurou como interveniente anuente do contrato firmado, justamente para se obrigar à cláusula de não-competição prevista no contrato.

Observe-se que este tipo de exigência é comum, tanto em relação a alienantes quanto a terceiros a ele vinculados em contrato de compra de participação societária. O MCL-FIP não assumiu tal obrigação no contrato eis que, em razão de sua natureza jurídica, não pode desenvolver as atividades conduzidas pela Eldorado, mas apenas investir em sociedades que a elas se dedicam. Novamente, não se pode deduzir dessas convenções particulares relacionadas à não-concorrência de atividades comerciais, que, de um lado, o MCL-FIP, efetivamente existente e atuante há dois anos, não existiria; e, de outro lado, que o MCL Empreendimentos, que há dois anos atuava tão somente no ramo imobiliário, seria a real titular das ações da MJ Participações, que concentrava e conduzia a atividade de celulose desde julho de 2010.

E por fim, no que diz respeito aos fatos ocorridos *após* a alienação da MJ Participações, ou seja, no que atina à existência de repasses de recursos depositados na conta bancária do MCL-FIP para empresas do grupo, também não se verifica qualquer relação de causalidade que justifique a conclusão de que o MCL-FIP seria uma entidade inexistente.

Como era de se esperar de um fundo de investimento em participação, o MCL-FIP fez uma série de investimentos com o montante advindo de pagamentos realizados pela J&F pela venda da MJ Participações nas empresas administradas por ele. Assim, pelo que se vê, foram feitos aportes na MCLSA e na CRPE que, por conseguinte, utilizaram esses recursos para fomentar os negócios de suas empresas controladas.

Diante disso, compreendo que não se sustenta a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pela MCL Empreendimentos. Não há fundamento legal que justifique a desconsideração das operações de reorganização societária realizadas, especialmente quando elas estão de acordo com as formalidades legais e o que são realizadas de forma plena em todas suas consequências.

Nunca é demais lembrar, dentro dessas circunstâncias, o contribuinte possui o direito constitucional de organizar seus negócios como bem desejar, acrescentando ainda, com fulcro no princípio da segurança jurídica, que ele também deve poder confiar que as operações legais que pratica, na perspectiva do direito privado, serão respeitadas pelas autoridades fiscais e pelos tribunais.

Inexiste qualquer comportamento abusivo ou ilegal por parte do contribuinte, visto que da análise dos autos praticados por aproximadamente dois anos não revela nenhum dos vícios apontados pelo fisco, nem de existência e nem de validade.

Compreende-se que os vícios atinentes à existência dizem respeito à ocorrência, efetiva ou exata, dos atos ou negócios jurídicos declarados pelas partes. Nesta categoria enquadram-se os vícios de simulação e da dissimulação. Nenhum deles está presente nas operações aqui analisadas.

Entendendo-se que simular é não fazer o que se declara fazer<sup>2</sup>, é de se reconhecer que todas as operações realizadas, que culminaram com a alienação da MJ Participações pelo MCL-FIP para a J&F, assim como os termos do contrato e as operações de pós-venda, efetivamente ocorreram, com a plena efetivação de tudo que fora formalmente avençado em cada uma dessas operações. Em outras palavras, o Sr. Mário Lopes e a Sra. Juçara Lopes e as empresas envolvidas realizaram todas as operações que declararam, tanto que elas foram públicas, registradas e eficazes do ponto de vista jurídico. Não houve, por conseguinte, falseamento da verdade.

De igual forma, não há que se falar em dissimulação, que, como se sabe, depende da existência de um disfarce para encobrir a realidade. Quando aquilo que se declara ter feito não ocorreu conforme se declarou, diz-se ter ocorrido dissimulação: “dissimular é fazer algo diferente do que se declara fazer”<sup>3</sup>.

Com efeito, todas as operações realizadas, que culminaram na citada alienação, assim como os termos do contrato e as operações de pós-venda, foram realizadas exatamente como informadas e declaradas, inexistindo qualquer disfarce ou encobrimento daquilo que de fato aconteceu.

Por outro viés, os vícios atinentes à validade, em vez de concernentes à existência, dizem respeito ao preenchimento dos requisitos legais dos negócios jurídicos. Estão nesse grupo

---

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Contribuições e Imposto de Renda - Estudo e Pareceres. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 254 e ss

<sup>3</sup> Idem, p. 255

os vícios de fraude à lei, abuso de forma e abuso de direito. Nenhum deles também se encontra presente no caso em lide.

Não houve fraude à lei. Este tipo de vício depende do descumprimento da finalidade perseguida ou do interesse protegido pela lei por meio do ato ou negócio jurídico escolhido. Assim, quando as partes se utilizam de um negócio jurídico para atingir fim diverso daquele prescrito de maneira cogente, diz-se haver fraude à lei: “fraudar a lei quando as partes burlam uma lei cogente para atingir fim por ela não amparado”.<sup>4</sup>

No caso concreto, compreendo que as partes fizeram exatamente aquilo que a lei permitia. A legislação aplicável ao caso estabelecia a realização de todas as operações realizadas, dentre as quais, cisão parcial, criação de fundos de investimento em participação, alienação de ações, o que exclui a possibilidade de que ela tenha sido objeto de fraude. Logo, nenhuma lei teve sua finalidade desviada.

Também não houve abuso de forma. A reestruturação societária realizada em 2010, envolvendo a cisão parcial da MCL Empreendimentos, a criação da MJ Participações e a constituição do MCL-FIP, não violou qualquer requisito essencial dos negócios jurídicos praticados.

Também não é demais enfatizar que a operação que ocorreu em 2012 de alienação das ações da MJ Participações para a J&F, realizada pelo MCL-FIP, também não violou qualquer requisito do negócio jurídico. É lícito (e inclusive esperado) que os fundos de investimento em participação negociem as participações societárias das empresas que possuem em sua carteira de investimentos. Noutro dizer, embora soe trivial a afirmação, é natural das atividades realizadas pelos fundos que eles realizem de forma constante operações de compra e venda de participações societárias em empresas, uma vez que a própria finalidade a que eles se propõem é a realização de negócios com essas participações.

E, por fim, também não há que se falar ter ocorrido abuso de direito. O vício de abuso de direito depende do descumprimento, não da forma ou do fim, mas dos valores superiores do ordenamento jurídico. Ele ocorre quando “se utiliza abusivamente do ordenamento para conseguir seus objetivos econômicos, através de forma ou institutos jurídicos que, objetivamente considerados, não estão a serviço destes fins”<sup>5</sup>

Não se verifica nesse caso qualquer conduta abusiva dos contribuintes. Criar um fundo de participações como decisão para melhor gestão patrimonial e, inclusive, proteção do patrimônio da interferência de herdeiros na gestão dos negócios, garantindo-lhes apenas os rendimentos decorrentes destes investimentos, é uma decisão de cunho pessoal e gerencial que não envolve qualquer tipo de abuso de direito.

Me parece que todas as operações foram praticadas com o intuito de estruturar os investimentos do Sr. Mário e Juçara Lopes, segregando as atividades empresariais, e permitindo que os investimentos fossem administrados por um fundo, cujo objetivo é precisamente a administração de participações em empresas.

Desse modo, a alegação da fiscalização de que aplicaria ao caso o disposto no artigo 149, inciso VII, do CTN, encontra óbice exatamente no fato de que não se verifica no caso a existência de fraude ou simulação, muito menos de dolo ou na conduta do contribuinte para

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 17, São Paulo: Dialética, 2013, p. 140.

<sup>5</sup> NOVOA, César Garcia. *La cláusula antiesiva em la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 69-70.

gerar qualquer tipo de prejuízos a terceiros. Penso ainda não caber à Receita Federal contestar os atos praticados por particulares pela simples discordância ou descontentamento com os seus efeitos.

Assim, em conclusão, se as operações jurídicas de cisão, criação de fundo, alienação de participações existiram e foram realizadas dentro dos requisitos legais, não pode a autoridade fiscal, alegar, com base em interpretação ou imputação de efeitos diferentes, que o contribuinte se valeu dessas estruturas para imputar ocorrência de vícios nesses negócios jurídicos.

Nesses termos, considero procedentes as argumentações da Recorrente, resultando no cancelamento das exigências descritas neste auto.

Como fui vencido no mérito, passo a analisar demais argumentos de recurso, em especial no que diz respeito à multa qualificada; multa isolada e a responsabilidade.

### **Multa Qualificada**

A fiscalização aplicou a multa qualificada de 150%, sob a alegação de que o todo por ela realizado ao longo de dois anos seria um planejamento tributário abusivo, sem nenhum preceito econômico, de forma artificial, a fim de eliminar o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Frise-se os argumentos acima mencionados neste voto, onde restou claro, pelo menos aos olhos deste Relator, não ter ocorrido simulação, dolo ou fraude no caso, não havendo, portanto, o planejamento tributário abusivo alegado pelo fisco.

Além das razões já consignadas, há mais dois elementos que devem ser evidenciados, aptos a afastar a multa qualificada.

O Primeiro deles diz respeito ao fato de o MCL FIP ter indicado em sua contabilidade o IR de 15% sobre os ganhos de capital decorrentes da venda da MJ. Tal fato demonstra que não houve intenção de reduzir o IR no caso. O diferimento verificado é inerente à própria natureza do MCL FIP e, enquanto não houver alteração na legislação, é possível a fundos desta natureza ter este diferimento. A legislação atual induz investidores qualificados a se utilizarem desta figura.

O segundo refere-se ao lapso temporal entre o início e fim do suposto planejamento tributário abusivo: dois anos.

A cisão parcial da Recorrente/MCL ocorreu em julho de 2010, e a venda da MJ foi efetivada em julho de 2012. A meu ver, é difícil crer em uma suposta intenção da Recorrente/MCL de fraudar o fisco, quando não foi ela que deliberou sua cisão parcial em julho de 2010, reorganização esta devidamente justificada; ela jamais teve a propriedade da MJ; ela não foi um dos investidores que constituíram o MCL FIP; ela não participou da venda da MJ em um contexto societário conturbado, e suas obrigações de não-concorrência e de vender a Eucalipto não resultam na sua caracterização como vendedora da MJ; e os empréstimos por ela estendidos à MJ foram devidamente quitados pela última.

Desta forma, voto por reduzir a multa para o percentual de 75%.

### **Da Multa Isolada**

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, compreendo ser o caso de aplicar o racional da referida Súmula, pois persiste os fundamentos que resultaram sua edição, afastando-se tal exigência pelo princípio da consunção, ou seja, não se admite como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96). Vale dizer, a cobrança de multa de ofício

de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estar-se-ia a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, o STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.*

*1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*

*4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".*

*5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.*

*6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.*

*Princípio da consunção.*

*Recurso especial improvido.*

*(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)*

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

*“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.*

*Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.*

*As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.*

*As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.*

*Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.*

*Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.*

*O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.*

*Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo."*

Nestes termos, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

**Da Responsabilidade Tributária atribuída às empresas: a) CRPE Holding S/A; b) Companhia Rio Pardo; c) Eucalipto Brasil S/A; e d) MCL Participações S/A.**

A responsabilidade solidária foi imputada a estas pessoas jurídicas, com fundamento no art. 124, I do CTN, em razão da concomitante imputação de existência material de “grupo econômico de fato” e da constatação de “interesse comum na situação que constitui o fato gerador”.

Tenho adotado o entendimento, de certa forma pacificado no âmbito da doutrina e do STJ, de que a solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, pois possui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico.

Nesse sentido, é a lição de LUIS EDUARDO SCHOUERI:

*Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um interesse comum. Eles podem ter interesse comum em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poder ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não tem interesse comum no fato jurídico tributário.<sup>6</sup>*

PAULO DE BARROS CARVALHO:

*Aquilo que vemos repetir-se com freqüência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo de solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.<sup>7</sup>*

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

*O art. 124 diz que "são solidariamente obrigadas" as pessoas enquadradas num dos seus dois incisos, isto é, as que "tenham interesse*

<sup>6</sup> Schoueri, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 503

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 311

*comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (inciso I) e as que sejam "expressamente designadas por lei" (inciso II).*

*Desta disposição normativa já se pode destacar que a solidariedade prevista no inciso I não é entre responsáveis, porque a solidariedade, especialmente nesse inciso, é ente pessoas que tenha o dever de cumprir a obrigação tributária como contribuintes, e assim o sejam desde o momento da ocorrência do respectivo fato gerador, para cuja ocorrência agiram pessoalmente e em relação à qual detém a respectiva capacidade tributária.*

*Realmente, quando essa norma verdadeiramente prescreve em caráter geral a solidariedade tributária passiva das "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", está aludindo a interesse que deve ser diretamente relacionado ao fato gerador (à situação que o constitua) e que torna essas pessoas contribuintes por igual quanto à respectiva e única obrigação tributária.*

*Como dito anteriormente, nas situações objetivadas pelo inciso I do art. 124, a solidariedade nasce originária e naturalmente, a ponto de dispensar sua determinação por lei do poder tributante competente. Para ela, basta o CTN, ao contrário da solidariedade admitida pelo inciso II do mesmo artigo, que depende de norma específica.<sup>8</sup>*

JOSE JAYME DE MACEDO OLIVEIRA:

*Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração da solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser "interesse comum", exsurge que envolve ela as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente. SE a hipótese de incidência de IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um único imóvel, há solidariedade entre ambos, sito é o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.<sup>9</sup>*

SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

*O inciso I (do artigo 124 do CTN) noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).<sup>10</sup>*

RENATO LOPES BECHO:

*Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações*

<sup>8</sup> Op. cit.

<sup>9</sup> Oliveira, José Jayme Macedo de. Código Tributário Nacional - Comentários. doutrina e Jurisprudência, p. 337

<sup>10</sup> Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense. 7ª edição. p. 708

*econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na coopropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles". E ainda: " entre comprador e vendedor poderá haver solidariedade, mas essa não é decorrência de interesse comum entre eles., posto que os interesses são distintos, ainda que convergentes. Se existir solidariedade entre comprador e vendedor ela será decorrência da lei, tendo por fundamento a expressa disposição legal. Nos termos do art. 124 do CTN, essa eventual solidariedade estará baseada no artigo 124, II, e terá que ser composta com outra disposição normativa.<sup>11</sup>*

ANDRÉA M. DARZÉ:

*O mero interesse social, moral o econômico no pressuposto factico do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar situação jurídica.<sup>12</sup>*

Nesse passo, é legítimo afirmar, como o faz o próprio STJ, que o simples fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico, por si só, não é suficiente para a responsabilização solidária:

*"1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)"*

*(Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010)*

Sobre assunto, colaciona-se ainda fragmentos do voto proferido nos autos do AgRg no Ag 1163381/RS, julgado pela Primeira Turma:

*"Não existe responsabilidade solidária em matéria tributária quando duas empresas do mesmo conglomerado econômico não realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, ainda que uma das empresas tenha participação nos resultados dos eventuais lucros da outra, coligada ou participante do mesmo grupo econômico, porque o interesse que caracteriza a responsabilidade solidária é o interesse jurídico, não o econômico."*

<sup>11</sup> Becho, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182/107. nov/2010.

<sup>12</sup> Darzé, Andréa M. Responsabilidade Tributária - solidariedade e Subsidiariedade. Ed. Noeses. 2010, p. 231

*Nesse particular, confira-se a lição de Aliomar Baleeiro<sup>13</sup>*

*"SOLIDARIEDADE NÃO É FORMA DE ELEIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO - A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. E que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla de fidejussórias.*

*Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõe o polo passivo." (Original sem destaques)*

De fato, não se configura tal aspecto o interesse comum exigido como condição para atrair a regra do artigo 124, I, do CTN, porque não se confunde como o interesse comum quanto ao fato gerador das obrigações em discussão.

Também não há que se falar em confusão patrimonial.

Ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresariais exercidas por mais de um sujeito, e isso não ocorreu no caso que se apresenta, pois as atividades de cada uma das empresas listadas encontram-se bem delineadas, como também inexistem provas de que algumas delas, ou todas, teriam tirado proveito sobre o fato tributável.

Desta forma, afasto a responsabilidade solidária atribuída às pessoas jurídicas CRPE Holding S/A; Companhia Rio Pardo; Eucalipto Brasil S/A; e MCL Participações S/A.

### **Da Responsabilidade Tributária atribuída ao Srs. Mário Celso Lopes e Juçara Eliane Storti Correa Lopes**

Como visto, atribui-se responsabilidade solidária ao Sr. Mário Celso Lopes e a Sra. Juçara Eliane Storti Correa Lopes, ambos, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, segundo o qual:

*Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:*

*(...)*

*iii - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

De acordo com a norma, se diretor, gerente ou administrador da pessoa jurídica praticar atos em desconformidade com o contrato ou estatuto social e além disso, tais atos

---

<sup>13</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª Edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Editora Forense.

resultarem o surgimento de obrigações tributárias, o autor deve assumir pessoalmente a responsabilidade pelos créditos tributários correlatos.

Porém, há questões que devem ser a seguir pontuadas e que decorrem da interpretação de tal norma jurídica.

A primeira questão diz respeito à compreensão dos atos praticados com excesso de poderes. A pergunta a ser respondida: sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente responsabilizado com fundamento em tal norma?

Veja-se que a referência aos *diretores, gerentes e representantes* é feita sem qualquer distinção, havendo, inclusive, uma equiparação entre essas categorias, com, evidentemente, um objetivo, qual ele? de que todas essas pessoas agem em nome da pessoa jurídica e, ao fazê-lo, podem agir com excesso de poderes.

É a prática de atos com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos, por parte de quem detém os poderes de gestão da sociedade, que vai atrair a responsabilidade pessoal, e não a condição de sócio, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor.

Segundo Leandro Paulsen<sup>14</sup>, a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização pessoal da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

*“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante.*

*Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”*

Semelhante entendimento encontro no seguinte julgado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2010, 2011*

*[...]*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.*

*A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.*

*[...]*

*(Processo n.º 13971.724408/2014-49. Acórdão n.º 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”*

Uma outra questão a ser lançada na análise do art. 135, III, do CTN, é compreender quais atos refere-se a citada norma. Ora, *os diretores, os gerentes ou os representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados

---

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses. Se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e que não estão abrangidos dentre as finalidades da empresa, aí, sim, responderá pessoalmente pelo crédito tributário na condição de responsável tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, a responsabilidade não será levada a cabo, porque, do contrário, abrir-se-ia margem para atuação de má-fé por parte das empresas que se esquivariam de assumir responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente<sup>15</sup>.

Por mais óbvio que seja, é um tanto relevante consignar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores. Juridicamente, as sociedades de direito privado são tão reais quanto as pessoas físicas. Expressim-se por órgãos e são sujeitos de direitos.

Daí que não é relevante saber se houve infração à lei tributária, porque, como sabido, não se pode pretender que a pessoa jurídica apenas venha a praticar atos lícitos. Se o ato é praticado pela pessoa jurídica através de algum órgão seu a responsabilidade será da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exerce ali a função de gestão ou de administração. Ao revés, se a pessoa que compõe a administração atua fora dos limites da sua competência, o ato não será de responsabilidade da pessoa jurídica.

Isso significa que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente podem ser responsabilizados com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a lei que o legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

Portanto, a mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa.

Com efeito, a expressão "infração de lei" prevista no artigo 135, III, do CTN, não diz respeito à infração da lei tributária, mas cuida de infrações à lei civil e à societária que dispõem sobre os poderes de representação da sociedade pelo administrador, ou seja, tal expressão refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa. Confira-se, nesse sentido:

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

*Mas, embora haja estas distinções peculiares a cada tipo de responsável, todas as situações tocadas pela norma têm uma característica comum, que é a prática, por qualquer deles, de um ato que não esteja dentro da normalidade do exercício da sua função, porque é esta*

<sup>15</sup> SOUZA, Hamilton Dias/ FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, fev./2007, p. 56

*anormalidade que justifica a responsabilização pessoal e a exclusão da sujeição passiva do seu representado.*

(...)

*Neste sentido é que se percebe que a anormalidade ou irregularidade funcional não corresponde a qualquer ato errado ou ilegal, mas, sim, apenas aos atos em que a irregularidade ou anormalidade se manifeste em relação aos limites do exercício da função.*

(...)

*A própria colocação da infração de lei juntamente com a infração de contrato social ou estatuto, no mesmo pressuposto fático para estabelecer a responsabilidade pessoal do seu agente, desvenda que não é qualquer infração à lei que o coloca nesta condição, mas, sim, a infração perante um limite funcional que derive de lei, tanto quanto se derivar de contrato social ou de estatuto.*

MISABEL DERZI<sup>16</sup>:

*“(...) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”.*

RENATO LOPES BECHO<sup>17</sup>:

*“Se entendermos que a referência à lei do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, qualquer lei, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.*

[...]

*E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade, ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”*

Por fim, mas não menos importante, há de destacar mais um ponto. Se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora deve comprovar a apuração de tais atos, individualizando eventual conduta ilícita praticada pelo administrador, sendo inadmissível a generalização de condutas.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756

<sup>17</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

Com efeito, considerando que a responsabilidade do artigo 135 do CTN representa uma penalidade pela prática de ato ilícito, é evidente que somente o próprio autor da infração pode sofrer as suas consequências, não podendo essa responsabilidade ser generalizada, sem que tenha sido demonstrado no que consistiu a suposta infração cometida por ele. O sócio responde apenas pelas suas próprias ações e omissões.

Por outro lado, ainda que a expressão "infração da lei" prevista no art. 135 do CTN abrangesse a prática de infrações à legislação tributária, deve se observar que não seria qualquer infração à lei tributária que levasse a responsabilidade pessoal do administrador.

O artigo 135, III, requer a presença do elemento subjetivo "dolo" para configurar a "infração à lei" capaz de gerar a responsabilidade pessoal do administrador, ou seja, de um ato deliberado consistente na prática de um crime contra a ordem tributária. Assim, para aplicação do art. 135, III, do CTN, não basta a existência de culpa, sendo necessária prova inequívoca do dolo dos administradores.

A jurisprudência do CARF também deixa clara a necessidade de individualização das condutas praticadas por cada administrador para que lhe seja atribuída a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, bem como da demonstração (prova) de que praticou um ato ilícito de maneira dolosa, senão vejamos:

*RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO. NECESSIDADE DE INDICAR A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA PELO AGENTE E O REFLEXO DESTA NO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO.*

*O sócio, o gerente ou administrador pode vir a ser terceiro responsável não pelo fato de guardar tal condição, mas sim por ato ilícito que venha a praticar. Neste sentido, para se atribuir responsabilidade aos diretores, é necessário apontar a conduta praticada por estes. No caso dos autos, atribuiu-se a responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN, que trata de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". No entanto, a autoridade autuante não descreveu um único fato supostamente praticados pelos agentes indicados que refletisse conduta destes caracterizando infração à lei ou aos estatutos da empresa. Em síntese, imputou-se responsabilidade pelo simples fato de que o nome das referidas pessoas constava da ata de eleição do Conselho de Administração, situação que revela absolutamente incabível. Recurso de ofício negado. Recurso Voluntário Provido em Parte (Processo 10510.722642/2011-72, Acórdão 1402-001.197, Data da Sessão: 13.9.2013).*

>>>

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*[...]*

*RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE INFRAÇÃO À LEI NO EXERCÍCIO DA GERÊNCIA.*

*O sócio administrador é responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário apenas quando se comprova que o mesmo cometeu atos ilícitos no exercício da gerência da sociedade. Na falta de comprovação, deve ser afastada a responsabilidade pessoal solidária.*

*[...]*

*(Processo nº 19515.721580/2011-61. Acórdão nº 1201-001.660. Sessão de 15/05/2017. Publicado em 08/06/2017).*

>>>

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

*Ano-calendário: 2008*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.*

*I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.*

*II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um "sócio-gerente", quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.*

*III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.*

*[...]*

*(Processo nº 10530.723584/2013-83. Acórdão nº 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021)."*

Em suma, como assim demonstrado, a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização dos seguintes elementos: (i) que terceiro detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da autoridade fiscal, nos moldes do que preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional

No caso concreto, a autoridade fiscal entendeu por responsabilizar os sócios Mário Celso Lopes e Juçara Eliane Storti Correa Lopes, com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional exclusivamente porque eles detinham as condições de sócios, porém, em nenhum momento, a autoridade apontou que eles teriam agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto e muito menos que os atos supostamente por

eles praticados tenham ensejado o surgimento das obrigações tributárias aqui discutidas, individualizando as condutas eventualmente praticadas.

Pelo exposto, entendo que a responsabilidade atribuída aos sócios Mário Celso Lopes e Juçara Eliane Storti Correa Lopes, com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, também deve ser afastada.

### **Conclusão**

Do exposto, acolho a preliminar de nulidade do lançamento, para cancelar as infrações consubstanciadas nestes autos. Vencido, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário da MCL EMPREENDIMENTOS para cancelar integralmente a exigência. Novamente vencido, voto, por fim, por reduzir a multa aplicada para o percentual de 75% e cancelar a multa isolada e dou provimento aos recursos dos co-responsáveis, para excluí-los do polo passivo.

*(documento assinado digitalmente)*

José Eduardo Dornelas Souza

### **Voto Vencedor**

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Redatora designada

Em que pese o voto do I. Relator, esta Turma divergiu do Relator quanto aos seguintes pontos: 1) tributação do ganho de capital; 2) incidência da multa isolada e; 3) manutenção do Sr. Mario Celso Lopes no polo passivo da relação tributária, por conseguinte, fui designada para redigir o voto vencedor em relação a esses pontos.

#### Da Tributação do Ganho de Capital

O Auditor Fiscal tributou o ganho de capital obtido na operação, em uma breve síntese, porque concluiu que a MCL foi a real alienante da MJ. Não há divergência em relação aos fatos tal como foram postos pela Autoridade Fiscal. A divergência diz respeito à interpretação jurídica dos fatos econômicos evidenciados, bem assim os seus efeitos no âmbito das normas tributárias.

Do ponto de vista formal, as reorganizações societárias e operações respeitaram a legislação, tanto que não houve desconstituição dos negócios jurídicos válidos realizados, tampouco houve “desconsideração da personalidade jurídica” de quaisquer das entidades envolvidas nas operações societárias que ensejaram o presente lançamento.

Todavia, independente da nomenclatura que se atribua às diversas operações, há de se averiguar a essência econômica da operação como um todo, não sendo possível do ponto de vista da interpretação tributária analisar cada operação isoladamente. A publicidade das operações, e o fato de elas estarem de acordo a legislação tem o condão de afastar a interpretação de que houve uma sonegação dolosa, e por conseguinte, afasta-se a multa qualificada.

Outrossim, é inerente à atividade de julgamento o confronto destas teses antagônicas para alcançar o convencimento, livre e fundamentado, lastreado nas provas por ambos ofertadas ao julgamento, acerca da interpretação jurídica dos fatos econômicos.

Dos fatos narrados, constata-se, que o MCLFIP funcionou como um "Fundo-Veículo" utilizado pelo verdadeiro vendedor, a MCL, para alienar as ações da MJ (proprietária de 25% da Eldorado) aos compradores, J&F com propósito de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, uma vez que a venda direta das ações da MJ pela MCL, uma sociedade empresária, ensejaria apuração de ganho de capital nesta última.

Logo, todos os resultados auferidos pela alienação da MJ pertencem à MCL, pois é inexpugnável a conclusão de que a MCL, inserida no contrato de compra e venda na qualidade de mero interveniente anuente, foi a verdadeira alienante da MJ.

Esses resultados devem ser reconhecidos nos termos da cláusula de transferência das ações contida nos contratos de alienação das ações da MJ:

#### CLAUSULA TERCEIRA - DA TRANSFERÊNCIA DAS AÇÕES

3.1 A formalização da transferência da totalidade das ações detidas pelo vendedor se dará com os respectivos registros de ações e os registros das transferências das ações nos livros sociais da MJ da seguinte forma:

Transferência de 1.636.367 (hum milhão, seiscentas e trinta e seis mil, trezentas e sessenta e sete) ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, no ato da confirmação do pagamento de cada parcela descrita na cláusula segunda, por parte da J&F ao VENDEDOR; e,

Dessa forma, essa foi a interpretação que predominou no Colegiado, no sentido que, a MCL, de acordo com o disposto nos contratos de 06/07/2012 e 07/07/2012, alienou a MJ, **49.091.000** ações, com custo de **R\$ 49.091.000,00 (1 ação por R\$ 1,00)** por R\$ 300.000.000,00, o que gerou um ganho de capital de **R\$ 250.909.000,00 reconhecido em 26 parcelas a partir de 16/05/2012.**

**Sendo assim, há de ser mantida a tributação do ganho de capital apurado pela MCL.**

#### Da Responsabilidade do Sr. Mário Celso Lopes

Quanto à responsabilidade, restou configurada a existência de um grupo econômico, cuja administração final coube ao Sr. Mario Celso Lopes.

Apesar de constarem como sócios o Sr, Mário Celso Lopes e a Sra. Juçara Eliane Storti Correa Lopes, restou comprovado que era apenas o Sr. Mário Celso Lopes que conduzia os negócios por meio de uma ingerência constante e comum das pessoas jurídicas MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, MCL Participações S.A, CRPE Holding S/A, Companhia Rio Pardo e Eucalipto Brasil S/A, bem assim do MCLFIP, evidenciando a reunião de sociedades em torno de uma gestão permanente e comum.

Apontam-se como elementos de prova desta reunião de sociedades a composição societária das empresas evidenciada nos Atos Constitutivos (Contratos Sociais e Estatutos Sociais), Assembleias Gerais e Extraordinárias (AGE), Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) e Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis das pessoas jurídicas tanto do Grupo MCL e do MCLFIP.

O instrumento particular de alteração e consolidação da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda (fls. 73 a 80); a Ata de Reunião do Conselho de Administração da MCL

Participações S.A. (fls. 466 a 484; 518 a 538); a Ata de Constituição da CRPE Holding S.A. (fls. 549 a 571); a Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Eucalipto Brasil S/A (fls. 575 a 577); a Ata de Reunião do Conselho de Administração da Cia Rio Pardo (fls. 573 e 574), as Declarações de Informações Econômico-Fiscais (fls. 799 a 1.003; 1.435 a 2.088), os Relatórios da Administração da MJ Participações S.A., de 30/3/2012; fl. 138; e de 22/4/2013; fl. 139), dentre outros documentos acostados pela Autoridade Tributária em seu rico acervo documental probatório, evidenciam a existência da unidade de comando negocial nestas diversas pessoas jurídicas.

Desta forma, **considerando que Mário Celso Lopes Lopes tinha poderes de administração, nessa qualidade, fica caracterizada a responsabilidade solidária pelo total do apurado nesta ação fiscal prevista no art. 135, III, do CTN**, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes.

#### Da Possibilidade de Concomitância de Multa Isolada e Multa de Ofício

O contribuinte se insurge contra a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

Defende que como cada uma das multas tem hipótese de incidência diversa, poderia levar a falsa ideia de poderem incidir concomitantemente. Alega que a multa isolada só é devida em caso de inadimplemento, dentro do período de apuração do lucro líquido, ou seja, antes do encerramento do exercício.

O lançamento refere-se aos anos-calendários 2012 a 2104, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei n.º 9.430/96, com redação dada pela lei n.º 11.488/2007, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)(grifei)

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF n.º 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei n.º 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei n.º 11.488/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela lei n.º 11.488/2007 buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da

citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício, não há que prosperar. Isto porque a aplicação da penalidade após o término do ano-calendário é decorrência de interpretação literal da lei, quando determina sua aplicação "*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido*". Se a norma fala em aplicação ainda que na hipótese de ser apurado prejuízo fiscal, obviamente que o prejuízo fiscal só poderá ser apurado após o encerramento do exercício.

No caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Pelo exposto, voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício proporcional de 75%.

### **Conclusão**

Pelos fundamentos acima aduzidos, este Colegiado decidiu por manter a tributação do ganho de capital com incidência da multa isolada, bem como, pela manutenção da responsabilidade solidária do Sr. Mário Celso Lopes.

*(assinado digitalmente)*

Giovana Pereira de Paiva Leite