



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

Processo nº 10480.725955/2012-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-001.097-1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrentes DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DDL - PLANOS DE VALOR - PROVAS E VALORAÇÃO DO QUADRO

O mero erro na capitulação legal não vitima o lançamento. Não é o que ocorre no caso vertente. O motivo e a razão decorrentes da valoração do quadro fático feita pelo autuante levaram à requalificação jurídica dos fatos como ganho de capital da recorrente por esta ser a efetiva alienante das ações para terceiro. Porém, a requalificação jurídica final se deu por DDL com aplicação de suas regras. Há incompatibilidade e incongruência do motivo, da razão e da consequente requalificação jurídica dos fatos (ganho de capital pela alienação a terceiro), com a finalização por requalificação jurídica por DDL (distribuição a sócio de lucro). Sintoma disso foi se considerarem ocorridas as DDL nas datas de alienação das ações pelos sócios a terceiro, e não nas datas de alienação das ações pela recorrente para seus sócios. Insustentabilidade da exigência ao se colocarem em planos de valor diversos o motivo, a razão e requalificação jurídica consequente dada aos fatos e a que foi ultimada por DDL.

GLOSA DE TRIBUTOS RETIDOS NA FONTE

Não resulta cabalmente comprovado o alegado erro formal, em que os excessos de dedução de IRRF e de CSLL na fonte é neutralizado pelos pagamentos a maior de estimativas de IRPJ e de CSLL, com resultado de IRPJ e CSLL pagos nos montantes indicados na DIPJ/09. Glosa de tributos retidos na fonte mantida.

MULTA ISOLADA E MULTAS PROPORCIONAIS - CONCOMITÂNCIA

Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75%

sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa do mesmo ano-calendário.

DDL - RECURSO DE OFÍCIO

Descompasso temporal, de ano-calendário, entre a data indicada como de DDL (data da alienação das ações pelos sócios a terceiro, em 2008) e a data em que se teria dado a DDL (data da alienação das ações aos sócios, em 2007). Razão adicional para se negar provimento ao recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, NEGAR provimento ao recurso de ofício, por maioria, vencido o Conselheiro André Mendes de Moura, e dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de IRPJ e CSLL relativas a DDL e as multas isoladas por falta de pagamento com base em estimativas mensais, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura, que negaram provimento e apresentarão declarações de voto. O Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro acompanhou o Relator pelas conclusões no julgamento do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração, com exigência do pagamento de IRPJ e de CSL, referentes ao ano-calendário de 2008, no montante total de R\$ 25.899.034,05.

Segundo o Termo de Encerramento de Ação Fiscal (TEAF), o que motivou os presentes lançamentos foram as transferências indevidas da tributação do ganho de capital da alienação da participação societária na CIMEC (Cia. Industrial e Mercantil de Cimentos) da recorrente para as pessoas físicas sócias da recorrente.

Essa indevida transferência de tributação se caracterizou pela clara falta de propósito negocial sem substrato econômico, na sequência das seguintes operações:

- alienação da participação na CIMEC possuída pela recorrente para seus sócios pessoas físicas;
- tal alienação aos sócios pessoas físicas se deu a prazo;
- alienação da participação na CIMEC pelas pessoas físicas a terceiro (Camargo Corrêa S.A.);
- ausência de desembolso financeiro pelas pessoas físicas, pois só após elas receberem o preço de venda da CIMEC a terceiro foi paga à recorrente a compra da CIMEC que elas teriam feito, além de haver o retorno dos recursos da venda da CIMEC a terceiro ao capital da recorrente.

Daí a abusividade do planejamento tributário, para transferir a tributação de ganho de capital na alienação da participação societária na CIMEC a terceiro (Camargo Corrêa S.A.) da pessoa jurídica (recorrente, que possuía a participação na CIMEC), para seus sócios pessoas físicas. Ou seja, tributação de ganho de capital que se daria na recorrente, na venda da participação da CIMEC à Camargo Corrêa S.A., deslocada indevidamente para os sócios pessoas físicas da recorrente.

Ainda, conforme o TEAF, os lançamentos se deram sob a regra de DDL (distribuição disfarçada de lucros).

Consignou que a DDL foi realizada por meio da alienação de participação acionária por valor inferior ao de mercado, realizada pela recorrente aos seus sócios.

Aduziu que, de acordo com a análise dos livros contábeis da recorrente, resta claro que essa escriturou a venda de sua participação societária na CIMEC aos seus sócios, e esses, em seguida, integralizaram um aumento de capital social na recorrente.

Apontou que, por meio de diligências realizadas na CIMEC e na Camargo Corrêa S.A., foi constatado o seguinte:

- Os acionistas pessoas físicas da CIMEC a alienaram para a Camargo Corrêa S.A. Essa última realizou o pagamento em duas parcelas: a 1ª em 12/3/2008 e a 2ª em 22/8/2008.

- Inicialmente, 36,75% do capital social (18.055 ações) da CIMEC pertenciam a recorrente.

- Os sócios pessoas físicas da recorrente adquiriram as ações que essa possuía da CIMEC e as venderam para a Camargo Corrêa S.A., apurando o ganho de capital da operação nas pessoas físicas.

- Por meio da integralização por conferência de capital das ações da CIMEC, a Camargo Corrêa S.A. aumentou a sua participação no capital social da Camargo Corrêa Cimentos S.A. (atual Intercement Brasil S.A.).

- Posteriormente, a Camargo Corrêa Cimentos S.A. incorporou a CIMEC.

- Os sócios vendedores apuraram ganho de capital e pagaram os respectivos IRPF através de suas pessoas físicas.

Realizou uma breve análise das empresas integrantes do processo de alienação da participação societária na CIMEC.

Com relação ao processo de alienação do investimento na empresa CIMEC procedido pela recorrente, afirmou que ele foi realizado da seguinte forma:

- Em 27/11/2007, a CIMEC possuía 18.055 ações ordinárias, nominativas e de valor nominal de R\$ 1.000,00 cada, das quais 6.636 ações (36,75% do capital social) pertenciam à recorrente.

- Em 30/11/2007 a recorrente transferiu 5.308 ações da CIMEC para os seus sócios pessoas físicas.

- Em 7/3/2008, foi firmado contrato de compra e venda de ações da CIMEC entre a Camargo Corrêa S.A. e as pessoas físicas acionistas da CIMEC.

- Em 12/3/2008, os acionistas pessoas físicas da CIMEC transferiram para a Camargo Corrêa S.A. as ações de sua titularidade e, nessa mesma data, foi paga a parcela inicial correspondente a 50% do preço de compra acordado no contrato.

- Em 21/8/2008, a recorrente transferiu o restante de suas ações da CIMEC (1.328 ações) para os seus sócios pessoas físicas.

- Em 22/8/2008, foi firmado o Primeiro Aditivo ao Contrato de Compra e Venda das ações da CIMEC entre a Camargo Corrêa S.A. e as pessoas físicas acionistas da CIMEC.

- Em 22/8/2008, os acionistas pessoas físicas da CIMEC transferiram o remanescente de suas ações para a Camargo Corrêa S.A. e, nessa mesma data, foi paga a 2ª parcela do preço de compra acordado e efetuada a retenção do valor para garantia de ressarcimento de prejuízos.

Pela análise dos atos societários da recorrente arquivados na JUCEPE, foi possível identificar a aprovação do aumento de capital de R\$ 1.000.000,00 para R\$ 18.663.200.

Nesse sentido, informou uma síntese das operações bancárias realizadas referentes ao aumento de capital, e afirmou que os recursos financeiros circularam pelas pessoas físicas, mas, posteriormente, retornaram para a recorrente como aumento de capital, havendo apenas a redução da tributação do ganho de capital por parte da recorrente.

Apontou que é de se estranharem os seguintes fatos:

- A recorrente vendeu suas ações para os seus sócios pouco antes do pagamento das parcelas pela Camargo Corrêa S.A.

- A venda foi realizada pelo valor do custo contábil.

- A venda das ações para os sócios ocorreu, de forma integral, a prazo.

- Segundo o Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas da CIMEC, a 1ª alienação das ações de propriedade da recorrente para os seus sócios ocorreu em 3/1/2008.

- Segundo o Livro de Registro de Ações Nominativas da CIMEC, a contabilidade da recorrente e as DIRPF dos seus sócios, a 1ª alienação das ações de propriedade da recorrente para os seus sócios ocorreu em 30/11/2007.

Atestou que a recorrente realizou uma série de atos que visavam apenas a redução da tributação decorrente da alienação da participação na CIMEC à Camargo Corrêa S.A.

Consignou que o procedimento adotado pela recorrente indica que não houve nenhum propósito comercial nas operações efetuadas, nem substrato econômico, pois o que se buscava era a venda da participação na CIMEC que a recorrente possuía para a Camargo Corrêa S.A.: a recorrente poderia ter realizado um ato puro e simples de venda de participação societárias na CIMEC ao terceiro (Camargo Corrêa S.A.).

Aduziu que há a presunção de DDL no presente caso, devido aos seguintes fatores: houve a alienação das ações da CIMEC da recorrente aos seus sócios e desses à Camargo Correia S.A., os sócios da recorrente são pessoas ligadas, houve a aquisição das ações pelos sócios da recorrente por valor inferior ao de mercado e as ações da CIMEC estavam escrituradas no ativo permanente – investimentos.

Nesse sentido, registrou que a fiscalização adicionará ao lucro líquido a diferença entre o valor de mercado e o de alienação, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL.

Disse que a tributação será feita da forma determinada pela fiscalização, pois restou comprovado que a recorrente é o real sujeito passivo da obrigação tributária, em virtude do fato de a transferência aos sócios e posterior alienação das ações da CIMEC, ter sido realizada com o intuito de reduzir a tributação do ganho de capital.

Apontou que o montante correspondente a R\$ 29.928.479,81, será o ganho tributado de ofício na condição de DDL, por meio da lavratura de autos de infração de IRPJ e CSL. Quanto a isso, colacionou o seguinte quadro demonstrativo, de fls. 39 (e-processo):

Data	Descrição	Valor (R\$)
12/03/2008	Receita da alienação	14.361.764,40
	(-) Custo contábil da participação societária alienada • Investimento Permanente na CIMEC (5.308 ações)	(5.308.800,00)
	(=) Ganho de capital na alienação da participação	9.052.964,40
22/08/2008	Receita da alienação	22.203.515,41
	(-) Custo contábil da participação societária alienada • Investimento Permanente na CIMEC (1.328 ações)	(1.328.000,00)
	(=) Ganho de capital na alienação da participação	20.875.515,41

Afirmou que, de acordo com os registros presentes na contabilidade da recorrente, resta claro que os valores retidos na fonte do IRPJ e da CSL só foram utilizados no mês de dezembro de 2008 para compensar os valores devidos a título do IRPJ e CSL por estimativa.

Apontou que a fiscalização considerará os valores retidos do IRPJ e da CSL como deduções de estimativas mensais apenas em dezembro de 2008, ignorando as deduções dos demais meses.

Consignou que, devido ao aproveitamento realizado pela recorrente do IRPJ e da CSL retidos na fonte para deduzir as estimativas devidas no mês de dezembro de 2008, deve-se proceder à glosa dessas deduções no ajuste anual.

Por fim, atestou que como a recorrente não efetuou corretamente o pagamento do IRPJ e da CSL a título de estimativa mensal, essa está sujeita a multa de 50% sobre o valor que deixou de ser pago, nos termos do artigo 44, II, b, da Lei 9.430/97, com redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/2007. Quanto a isso, colacionou o seguinte quadro demonstrativo, de fl. 43 (e-processo):

Valor da Multa pelo não pagamento da estimativa mensal do IRPJ:

Mês 03/2008 = R\$ 1.120.896,56
Mês 06/2008 = R\$ 73,22
Mês 07/2008 = R\$ 50,14
Mês 08/2008 = R\$ 2.595.949,61

Valor da Multa pelo não pagamento da estimativa mensal da CSLL:

Mês 03/2008 = R\$ 401.700,12
Mês 07/2008 = R\$ 208,87
Mês 08/2008 = R\$ 936.681,27

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 637 a 682 (e-processo).

Acerca das questões preliminares e do mérito, aproveita-se da síntese feita pela recorrente em sua impugnação de fls. 679 e 680 (e-processo), infratranscrita:

“ (i) o lançamento foi efetuado suprimindo-se a oportunidade para a Impugnante apresentar avaliação contraditória por ocasião da fiscalização em franca violação do art. 148 do CTN;

(ii) o lançamento viola o princípio da verdade material;

(iii) a venda das ações da CIMEC pela Impugnante aos sócios pessoas físicas foi motivada por vários propósitos negociais não tributários (verdadeiros pré-excludentes da antijuridicidade nos termos do art. 188 do CC/2002), sendo plenamente lícita, inclusive para fins tributários, e descabida qualquer acusação de simulação ou planejamento tributário abusivo alegados pela Fiscalização;

(iv) inexistiram os fatos ensejadores de DDL, tendo em vista que:

a) a DDL é presunção relativa (juris tantum), pois admite que o contribuinte demonstre o contrário e o laudo, a ser juntado tão logo possível, apenas atestará o óbvio, i.e., que o valor de mercado da participação acionária da Impugnante na CIMEC era aquele que serviu de base para a operação realizada em 30/11/2007 (data em que celebrada a compra e venda das ações da CIMEC entre a Impugnante e seus sócios);

b) inexistiu a alegada inferioridade notória do valor da participação acionária na operação realizada em 30/11/2007 em relação ao valor de mercado, eis que o valor da participação acionária na operação realizada em março/2008 não espelhava o valor de mercado das ações da CIMEC, mas apenas o valor dessas ações especificamente para a CCSA, em razão dos interesses dessa empresa (CCSA) na aquisição CIMEC, surgidos posteriormente a 30/11/2007;

c) a DDL é imputada nas datas em que ocorreu a alienação das ações da CIMEC pelos sócios da Impugnante para a CCSA, ou seja, datas em que incoereram operações entre pessoas ligadas (requisito essencial para ocorrência de DDL);

d) as imputações de DDL em 12/03/2008 e em 22/08/2008 violam frontalmente os arts. 114 e 144 do CTN c/c art. 60, I, do Decreto-lei 1.598/1977, que determinam como datas do alegado fato gerador as datas de alienação das ações na CIMEC (30/11/2007 e 01/08/2008);

e) o pagamento da compra das ações da CIMEC pelos sócios da Impugnante foi efetuado na mesma data por uma Nota Promissória prosolutopara cada comprador pessoa física, sendo a venda das ações irrevogável, irretratável e considerada como perfeita e acabada em 30/11/2007;

f) o Fisco carece de provas suficientemente robustas e de indícios graves, imprecisos ou concordantes, dos fatos imputados que ensejariam a caracterização de DDL, sendo totalmente improcedente a cobrança de IRPJ e CSLL, sobre o valor que supostamente teria sido transferido pela Impugnante aos seus sócios, como pretende a fiscalização;

g) ainda que após a revenda dos 80% das ações na CIMEC pelas pessoas físicas à CCSA (07/03/2008), o preço dessas ações se mostrasse atipicamente elevado, os altos passivos ocultos na CIMEC revelados pela CCSA (28/04/2008) deprimiram drasticamente o preço dessas ações em 01/08/2008, quando a Impugnante alienou os 20 % restantes de sua participação na CIMEC aos sócios pessoas físicas, pelo custo contábil equivalente ao preço de mercado.

(v) a Fiscalização, ao desconsiderar a operação de compra e venda das ações da CIMEC realizada entre a Impugnante e seus sócios em 30/11/2007 e em 01/08/2008, deveria ter, pelo menos, procedido à compensação de ofício dos Impostos de Renda Pessoa Física pagos pelos sócios da Impugnante com o IRPJ/CSLL lançados, em observância ao preceito do art. 6º do Decreto 2.138/1997 bem como da jurisprudência do CARF e do Poder Judiciário;

(vi) é ilícita a dupla penalização por multa de ofício e multa isolada de acordo com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

(vii) justifica-se uma perícia sobre o valor de mercado da CIMEC em 30/11/2007, especialmente à luz de suas péssimas condições financeiras nessa época.”

Em preliminar, requereu a reconhecimento da insanável nulidade dos autos de infração.

No mérito, solicitou que seja declarada indevida a glosa da compensação do IRRF e da CSL retidos na fonte com o IRPJ pagos nos meses de 2008, a licitude da organização societária, a improcedência da presunção da Distribuição Disfarçada de Lucros, a compensação de ofício do IRPJ pagos pelos sócios da recorrente com o IRPJ e CSL lançados, a ilicitude da dupla penalização por multa de ofício e multa isolada calculadas sobre a mesma base de cálculo (cancelando-se uma delas), e a improcedência da glosa do IR e CSL retidos na fonte.

Por fim, requereu o deferimento do pedido de perícia do valor de mercado da CIMEC em 30/11/2007, o arquivamento do presente processo, o cancelamento dos autos de

infração e, conseqüentemente, das exigências de IRPJ, CSL, juros e multa de ofício e/ou isolada.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 25/4/2013, acordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/REC, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de decadência, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, considerar parcialmente procedente a impugnação.

Exoneraram-se os créditos do IRPJ e da CSL no montante de R\$ 2.263.241,10 e R\$ 814.766,76, respectivamente, mantiveram-se os créditos do IRPJ e da CSL no valor de R\$ 5.056.389,57 e R\$ 1.849.543,87, respectivamente, exigidos com a aplicação da multa de ofício e juros de mora; exoneraram-se as multas isoladas do IRPJ e da CSL, referentes ao mês de março do ano-calendário de 2008, nos montantes de R\$ 1.120.896,56 e R\$ 401.700,12, respectivamente, e mantiveram-se as restantes, nos valores de R\$ 2.596.072,97 e R\$ 936.890,14. Tudo, conforme o entendimento que se segue.

Recorreu de ofício ao CARF, nos termos do artigo 34 do Decreto 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/97 e Portaria MF 3/2008.

Primeiramente, rejeitou as preliminares de nulidade. Isso porque, além de o valor de mercado das ações não ter sido arbitrado, o que se alega em preliminar não corresponde a uma das hipóteses de nulidade do Processo Administrativo Fiscal, previstas no artigo 50 do Decreto 70.235/72.

Esclareceu que tudo o que for deduzido acerca do IRPJ deve ser aplicado à CSL, devido à relação de causa e efeito.

Consignou que a recorrente realizou uma série de atos que visavam apenas a redução da tributação decorrente da alienação da participação na CIMEC à Camargo Corrêa.

Apontou, resumidamente, que os atos retromencionados ocorreram da seguinte forma:

- Em 27/11/2007 a recorrente possuía 36,75% do capital social da CIMEC, e em 30/11/2007, parcela dessas ações foi transferida para os sócios da recorrente.

- Em 7/3/2008, foi celebrado um contrato de compra e venda das ações da CIMEC entre a Camargo Corrêa S.A. e os sócios da recorrente.

- Em 12/3/2008, foram transferidas as ações dos referidos sócios para a Camargo Corrêa S.A. Nessa data, também foi realizado o pagamento da parcela inicial (50% do preço de compra acordado no contrato de compra e venda). Isso, conforme o Livro de Registro de Ações Nominativas e Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas da CIMEC.

- Em 21/8/2008, foi transferido para os sócios da recorrente a parcela restante da participação na CIMEC.

- Em 22/8/2008, foi celebrado aditivo ao contrato de compra e venda retromencionado e a Camargo Corrêa efetuou pagamento da segunda parcela do valor acordado.

- Em 22/8/2008, os sócios da recorrente transferiram as ações restantes que esses detinham para a Camargo Corrêa S.A.

- Em 15/7/2008, os referidos sócios realizaram um depósito à vista na conta do Ativo Circulante – Banco do Brasil, tendo como contrapartidas as contas do Passivo Exigível a Longo Prazo do grupo denominado “Adtos. Para Futura Integral. Capital”.

- Em 25/8/2008, os sócios da recorrente realizaram depósitos à vista nas contas do Ativo Circulante 11102010001 – Banco do Brasil, tendo como contrapartidas as contas do Passivo Exigível a Longo Prazo do grupo denominado “Adtos. Para Futura Integral. Capital”.

- Em 31/12/2008, foi realizada a transferência dos saldos das contas do Passível Exigível a Longo Prazo do grupo “Adtos. Para Futura Integral. Capital” para a conta de Patrimônio Líquido do grupo “Adto p/ Futura Integ. Capital”.

- Em 31/12/2008, foi feita uma alteração contratual, a qual trouxe um aumento do capital social da recorrente no montante de R\$ 17.663.200,00.

- Em 23/4/2009, foi realizada a transferência dos saldos das contas do Passível Exigível a Longo Prazo do grupo “Adtos. Para Futura Integral. Capital” para a conta de Patrimônio Líquido “Capital Integralizado”.

Acentuou que deve-se ater ao fato de que a Camargo Corrêa S.A. realizou o pagamento referente a compra da participação na CIMEC logo após a venda dessas participações aos sócios da recorrente, e que, se a venda não fosse realizada a uma pessoa ligada, a alienação dessa participação aos sócios não teria sido feita pelo valor do custo contábil, bem como integralmente a prazo, como foi feita no presente caso.

Registrou que o Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas da CIMEC, a contabilidade da recorrente e as informações presentes nas DIRPF dos sócios da recorrente, indicam que a primeira alienação das ações de propriedade da recorrente para os seus sócios ocorreu em 30/11/2007, porém o Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas indica outra data.

Consignou que os atos realizados pela recorrente indicam que não houve propósito negocial nas operações efetuadas, pois ela poderia ter realizado um ato puro e simples de venda de participações societárias.

Apontou que o lançamento decorreu da distribuição disfarçada de lucro, caracterizada pela venda da participação aos sócios por valor consideravelmente inferior ao de mercado.

Realizou uma breve síntese acerca do que foi alegado pela recorrente em sede de impugnação e afirmou que resta claro que os procedimentos contábeis realizados por ela visavam apenas fazer com que a tributação do ganho de capital incidisse sobre as pessoas físicas dos sócios, ao invés de incidir sobre a pessoa jurídica.

Afirmou que ao identificar o interesse da Camargo Corrêa S.A. pela CIMEC, foi feita uma série de procedimentos com o intuito de escapar da tributação do ganho de capital decorrente da diferença entre o custo contábil das ações e o valor a ser pago pela Camargo Corrêa S.A.

Nesse sentido, registrou que o fato de não ter havido pagamento das ações pelos sócios antes dos pagamentos realizados pela Camargo Corrêa S.A. indica que os procedimentos contábeis foram feitos com os intuitos retromencionados.

Acrescentou que a nota promissória apresentada pela recorrente não demonstra o desembolso de nenhuma quantia, pois ela apenas assegura a concretude do negócio.

Acentuou que não é provável que a alienação da participação aos sócios tenha sido feita à conta de prejuízos da CIMEC, bem como que isso aumentaria a credibilidade da recorrente junto à rede bancária.

Consignou que é de se estranhar o fato de a Camargo Corrêa S.A. ter se interessado, sem mais nem menos e em pouco tempo, pela CIMEC.

Aduziu que, de acordo com o artigo 60, I, do Decreto 1.598/77, a recorrente possui razão ao indicar que a tributação por DDL ocorreu no momento da alienação aos sócios e não no momento da alienação final pelos sócios, como indica o Termo de Encerramento.

Esclareceu que o ordenamento jurídico brasileiro não prevê que a tributação por DDL deve ocorrer no momento da alienação do bem do sócio. Assim, a DDL prescinde de qualquer venda posterior pelos sócios, constituindo presunção de alienação aos sócios, e não pelos sócios.

Registrou que, como a participação da CIMEC foi transferida aos sócios em dois momentos, o 1º em 30/11/2007, e o 2º em 21/8/2008, a autuação errou ao não limitar a tributação. Ainda que os efeitos tributários sejam os mesmos, ou se trata de ganho de capital e há tributação a esse título, ou se trata de distribuição disfarçada de lucro, e se tributa a esse título.

Apontou que deve ser observada a data referente a cada infração, pois, apesar de os efeitos tributário serem idênticos, ou trata-se de ganho de capital, devendo incidir a tributação a esse título, ou trata-se de distribuição disfarçada de lucro.

Nesse sentido, estabeleceu que não pode subsistir o crédito decorrente do lançamento referente ao dia 12/3/2008, pois esse diz respeito à infração do ano-calendário de 2007, na venda aos sócios (DDL), ao invés da venda pelos sócios – que se deu em 2008 – e que seria ganho de capital da recorrente. Porém, deve ser mantido o crédito referente ao dia 22/8/2008, porque esse configura a DDL, já que está inserido no mesmo mês da data da transferência das ações para os sócios.

Consignou que a alienação da 2ª parcela da participação na CIMEC não foi realizada no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas. Isso porque, a recorrente não demonstrou o motivo pelo qual essa nova alienação ocorreu pelo custo contábil, mesmo tendo essa ocorrido cinco meses antes da alienação à Camargo Corrêa S.A.

por um valor consideravelmente superior, o qual corresponde ao verdadeiro valor de mercado das ações.

Com relação à glosa dos tributos retidos na fonte, afirmou que, por meio da análise do Majur do exercício de 2009, é possível concluir que a recorrente deduziu indevidamente valores acumulados das retenções no cálculo das estimativas, e que como a CSL retida corresponde à pagamento antecipado, o seu cálculo deve ser feito apenas uma vez, sob pena de computar-se o pagamento várias vezes.

Apontou que, de acordo com o artigo 44 da Lei 9.430/96 e o artigo 16 da IN SRF 93/97, não há restrição legal para a aplicação conjunta da multa de ofício e da multa isolada por falta de pagamento de estimativa.

Negou o pedido de perícia, esclarecendo que há plena convicção de que ocorreu a distribuição disfarçada de lucro.

Com relação ao aproveitamento do imposto pago pelos sócios, informou que a DRJ não possui competência para julgá-lo, devendo o pleito ser dirigido à DRF da jurisdição da recorrente.

Por fim, colacionou os seguintes quadros demonstrativos, de fls. 1153 e 1154 (do e-processo):

IRPJ Anual	Valores da DIPJ/2009	Valores ajustados Julgamento	Diferenças apuradas
Lucro Real (DIPJ - F09/L78)	6.253.942,83	6.253.942,83	
Distribuição Disfarçada de lucro		20.875.515,41	20.875.515,41
compensação fiscal		101.938,15	101.938,15
Base de Cálculo do IRPJ (ajustada)		27.027.520,09	
IRPJ a alíquota de 15% (DIPJ- F12A/L01)	938.091,42	4.054.128,01	
Adicional (DIPJ - F12A/L02)	601.394,28	2.678.752,01	
IRPJ apurado	1.539.485,70	6.732.880,02	5.193.394,32
Programa de Alimentação do Trabalhador (DIPJ F12A/L04)	37.523,66	37.523,66	
IR Retido na Fonte (DIPJ F12A/L14)	25.127,58	0,00	25.127,58
IR Retido na Fonte p/demais Ent da Adm Púb. Fed. (DIPJ F12A/L16)	1.173,84	0,00	1.173,84
Imp. Renda mensal pago por estimativa	1.621.564,25	1.686.989,54	65.425,29
Imposto de Renda a Pagar (DIPJ - F12A/L20)	145.903,63	5.008.366,82	5.154.270,45
Saldo Negativo do IRPJ informado na DIPJ compensado de ofício			97.880,88
IRPJ mantido			5.056.389,57

CSLL anual	Valores DIPJ/2009	Valores ajustados	Diferenças apuradas
Assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 Assinado em 18/06/2013 por RENÉDITO NUNES PEREIRA FII HII			

Base de Cálculo da CSLL (DIPJ - F17/L61)	6.253.942,83	6.253.942,83	
Distribuição Disfarçada de lucro		20.875.515,41	20.875.515,41
Compensação de Base Negativa		25.201,89	25.201,89
Base de Cálculo da CSLL (Ajustada)		27.104.256,35	
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (DIPJ - F17/L64)	562.854,82	2.439.383,07	1.876.528,25
CSLL ret. Demais Ent. Fed.	4.891,08	0	4.891,08
CSLL paga por estimativa (DIPJ - F17/L74)	599.573,03	631.448,49	31.875,46
CSLL a pagar (DIPJ - F17/L76)	41.609,29	1.807.934,58	1.849.543,87
CSLL mantida			1.849.543,87

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 1175 a 1215 (e-processo), reiterando o alegado em sede de impugnação, acrescendo o que segue.

Consignou que a venda da CIMEC aos sócios pessoas físicas foi feita devido a existência de vários propósitos negociais, quais sejam: a única solução encontrada para blindar a recorrente diante da situação deficitária da CIMEC foi a venda das ações dessa para os sócios pessoas físicas, que eram os únicos compradores disponíveis de imediato; só haveria consenso na venda do controle da CIMEC se as participações fossem divididas entre os sócios pessoas físicas e os sócios pessoas jurídicas; como o pagamento das ações pelos sócios pessoas físicas foi feito por meio de Notas Promissórias *pro soluto*, essa venda foi irrevogável e irretratável.

Com relação à alegação da fiscalização de que a recorrente exerceu uma simulação por interposta pessoa, afirmou que essa está equivocada.

Isso porque o aumento de capital foi realizado pela recorrente sem propósitos tributários, a compra das ações da CIMEC pelos sócios pessoas físicas, como já mencionado, foi irreversível, e devido ao fato de o montante correspondente a R\$ 14.000.000,00 permaneceu efetivamente com os sócios pessoas físicas da recorrente, a justificar o interesse deles na compra e venda das ações CIMEC.

Aduziu que a decisão recorrida, ao indicar erroneamente que as ações da CIMEC foram vendidas pela recorrente para os seus sócios em 22/8/2008, deslocou de forma arbitrária e ilegal o fato gerador, ofendendo os artigos 114 e 144, do CTN e o artigo 60, I, do Decreto-lei 1.598/77.

Nesse sentido, apontou que deve ser cancelada a DDL lançada em 22/8/2008, devido a existência de grave erro no critério temporal.

Estabeleceu, *ad argumentandum*, que mesmo que fosse admissível alguma DDL em 1/8/2008, restaria caracterizada a ofensa da decisão recorrida ao artigo 465 do RIR e ao artigo 60, § 4º, do Decreto-lei 1.598/77, pois essa, mesmo devendo usar o valor de mercado constante no Contrato de Compra e Venda de Ações de 7/3/2008, avaliou as 1.328 ações da CIMEC acima do valor de mercado. Quanto a isso, colacionou os seguintes quadros demonstrativos, de fl. 1192 (e-processo):

- a) Preço de Mercado de cada Ação CIMEC na sua venda das Pessoas Físicas para CCSA cf. Contrato PF's- CCSA em 07/03/2008:

Preço de Mercado de 80% da CIMEC cf. Cláusula 3.1 (fl. 132) das Pessoas Físicas para CCSA em 7/3/08 (A)	R\$ 78.138.000,00
÷ 80% do total de 18.055 ações CIMEC (B)	14.444 ações
= Preço de Mercado de 1 Ação CIMEC (C = A ÷ B)	R\$ 5.409,72

- b) Preço de Mercado das 1.328 ações CIMEC vendidas pela Recorrente a seus sócios Pessoas Físicas em 01/08/2008 (ignorando Notificação de 28/04/08):

Preço de Mercado de 1 Ação CIMEC (C = A ÷ B)	R\$ 5.409,72
x Quant. ações CIMEC vendidas em 01/08/2008 (Da Recorrente para os Sócios pessoas físicas) (D)	1.328 ações
= Preço de Mercado das 1.328 ações vendidas em 01/08/08 pela Recorrente às Pessoas Físicas (E=CxD)	R\$ 7.184.108,16

- c) DDL máxima cf. Contrato de 07/03/2008:

Preço de Mercado das 1.328 ações vendidas em 01/08/08 pela Recorrente às Pessoas Físicas (E=CxD)	R\$ 7.184.108,16
(-) Custo de Aquisição das 1.328 ações vendidas pela Recorrente a seus Sócios pessoas físicas (fls. 39) (F)	R\$ 1.328.000,00
= DDL máxima cf. Contrato (G = E - F)	R\$ 5.856.108,16
DDL cf. AIIM (fl. 39) e v. Acórdão (fls. 1.153) (H)	(R\$20.875.515,41)
DDL indevidamente lançada a maior (I = G - H)	(R\$15.019.407,25)

Acentuou que, tendo em vista que a decisão recorrida e o AIIM avaliaram o total da participação societária da recorrente na CIMEC em R\$ 36.565.279,81, resta claro que 20% das ações corresponde a apenas R\$ 7.313.055,96, e não ao montante indicado pela decisão recorrida, qual seja R\$ 22.203.515,41.

Nesse sentido, registrou que o erro supracitado fez com que a decisão recorrida concluísse, de forma equivocada, que as ações da CIMEC possuem o valor unitário de R\$ 16.719,52.

Afirmou que como a retenção para garantia de contingências trabalhistas e cíveis no montante de R\$ 1.584.292,50, está sujeita a condição suspensiva, que só se implementou em 2009, não há a ocorrência do fato gerador, nem a disponibilidade de renda em 2008, devendo ser reduzido da DDL o valor mencionado. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Consignou que, tendo em vista que a fiscalização desconsiderou a operação de venda pela recorrente das ações da CIMEC aos sócios pessoas físicas em 30/11/2007 e em 1/8/2008, essa deveria ter realizado a compensação de ofício do IRPF pagos pelos sócios pessoas físicas com o IRPJ e a CSL lançados, sob pena de ocorrer a bitributação do mesmo suposto ganho de capital. Acerca disso, colacionou o artigo 150, § 3º, do CTN, o artigo 6º do Decreto 2.138/97 e jurisprudência.

Apontou que o presente recurso deve ser inteiramente conhecido, pois ele trata de matéria diferente da arguida na Ação Cautelar de Protesto 000.3718-04.2013.405.8300, a qual foi proposta exclusivamente pelos sócios pessoas físicas, não havendo, desse modo, renúncia à esfera administrativa.

Estabeleceu que deve ser cancelada a glosa dos tributos retidos na fonte, pois a cumulatividade desses tributos decorreu de um erro formal de preenchimento das fichas 11 e 16 da DIPJ 2009, não havendo, desse modo, a cumulatividade nos cálculos do IRPJ e da CSL.

Por fim, requereu o conhecimento integral do presente recurso e a sua procedência, de modo a: manter a decisão recorrida, quanto a exoneração da DDL lançada em 12/3/2008; reconhecer a ilegalidade ou inocorrência da DDL lançada em 22/8/2008, ou, alternativamente, a redução do seu valor; compensar de ofício o IRPF pago pelos sócios da recorrente com o IRPJ e CSL lançados; cancelar a multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais; manter os saldos de prejuízo fiscal de IRPJ e da base negativa de CSL da recorrente; cancelar a glosa de IRRF e CSL retidos na fonte; cancelar totalmente ou parcialmente as exigências de IRPJ, CSL, juros e multas de ofício e/ou isolada; arquivar o presente processo administrativo.

DAS CONTRARRAZÕES

Trata-se de contra-razões ao recurso voluntário interposto pela recorrente contra a decisão da DRJ/REC, que julgou parcialmente procedente o lançamento presente no auto de infração, em que aduz, em síntese, o que segue.

Primeiramente, realizou uma breve síntese dos fatos e explicou a forma como a DDL é tratada no direito brasileiro, explicitando os requisitos que autorizam a sua presunção.

Consignou que estão presentes, no presente caso, os requisitos que autorizam a presunção da DDL, pois a recorrente vendeu bem de seu ativo aos seus sócios por valor notoriamente inferior ao de mercado.

Apontou que não há dúvidas de que o valor das ações da CIMEC vendidas pela recorrente aos seus sócios não corresponde ao valor de mercado dessas ações. Isso porque, além de haver grande diferença no valor cobrado por essas ações quando vendidas para os sócios da recorrente (R\$ 6.636.800,00) e quando ofertadas ao público em geral (R\$ 36.565.279,00), a venda posterior dessas ações pelos sócios da recorrente à 3ª, a qual ocorreu um dia após a aquisição dessas, foi feita por valor superior ao valor de aquisição pelos sócios.

Registrou que, diante dos fatos retromencionados, entende-se que não houve super avaliação dessas ações, estando correta a base de cálculo adotada pela fiscalização. Quanto a isso, colacionou jurisprudência e discorreu acerca de um processo que versa sobre matéria semelhante a do presente caso.

Concluiu que, tendo em vista que a recorrente alienou as ações que ela detinha da CIMEC aos seus sócios por valor inferior ao de mercado, e que a DDL é uma presunção legal, resta claro que os autos de infração em questão só poderiam ser cancelados caso a recorrente tivesse comprovado que a compra e venda dessas ações foi realizada em seu interesse e em condições estritamente comutativas, ou que esse negócio foi realizado de forma idêntica à que seria realizado com terceiros.

Aduziu que não deve prosperar a alegação da recorrente no sentido de que houve um propósito negocial na compra e venda das ações realizada entre ela e seus sócios, pois a venda da participação societária da recorrente na CIMEC ocorreu pouco tempo antes do pagamento das parcelas pela Camargo Corrêa S.A.

Acentuou que não pode ser deduzido do valor lançado o montante do IRPF recolhido pelos seus sócios, pois, tendo em vista que o pagamento foi realizado pela pessoa física, a qual não se confunde com a pessoa jurídica (recorrente), isso não possui amparo legal.

Nesse sentido, atestou que os recolhimentos indevidos realizados pelas pessoas físicas devem ser resolvidos por meio de pedidos de restituição.

Estabeleceu que devido a DDL, ficou caracterizada a falta de pagamento do IRPJ e da CSI por parte da recorrente.

Apontou que o lançamento da multa isolada deve ser mantido, pois a recorrente infringiu a Lei 9.430/1996.

Consignou que a cumulação da multa isolada com a de ofício não configura o *bis in idem* e o excesso punitivo. Isso porque, além de essas multas terem decorrido de infrações distintas e não incidirem sobre a mesma base de cálculo, a recorrente cometeu dois atos ilícitos que possuem punições diversas, nos termos da lei. Quanto a isso, colacionou jurisprudência.

Nesse sentido, aduziu que, por meio da análise do artigo 97 do CTN, conclui-se que o cancelamento da multa isolada traria uma nova hipótese de dispensa da multa não prevista na legislação, configurando, desse modo, uma novidade no ordenamento jurídico e o uso indevido da equidade.

Afirmou que a exoneração feita pela DRJ de parte do crédito tributário, justificada pelo erro quanto ao momento do fato gerador, está incorreta. Isso porque, não poderia ser afirmado que a DDL deveria ser tributada no momento da venda das ações da recorrente aos seus sócios, já que nessa ocasião não havia preço de mercado estabelecido.

Sendo assim, estabeleceu que o lançamento está correto, pois somente após a venda das ações da CIMEC efetuada pelos sócios da recorrente à Camargo Corrêa S.A., é que se verificam todos os elementos que configuram a presunção legal prevista no artigo 464, I, do RIR.

Por fim, requereu que seja negado provimento ao recurso voluntário, bem como que seja dado provimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 1165 e 1175 do e-processo). Dele, pois, conheço.

Há também remessa de ofício, ou, na linguagem do PAF, recurso de ofício, que atende aos limites do art. 1º da Portaria MF 8/08, nos termos do art. 34, I, do PAF (Decreto 70.235/72).

Recurso voluntário

Princípio com o exame do recurso voluntário.

Para facilitar a compreensão do quadro fático-jurídico que colore a materialidade em dissídio, faço a síntese abaixo. O investimento vendido é a Cia. Industrial e Mercantil de Cimento S.A. (CIMEC); a compradora do investimento é a Camargo Corrêa S.A. (CCSA), atual Intercement Brasil S.A.:

- a) A recorrente (Dislub) possuía 36,75% de participação na CIMEC (6.636 ações de um total de 18.055 ações de sua emissão);
- b) Em 30/11/07, a recorrente vende a seus sócios pessoas físicas (3 pessoas) 80% de sua participação na CIMEC (5.308 ações de um total de 6.636 ações) a valor contábil na recorrente – R\$ 5.308.800,00;

A recorrente possui 4 sócios. Interessa ao feito são os 3 sócios que adquiriram as ações da CIMEC e as venderam para a CCSA: José Valdyr da Fonseca Lins, Sérgio Luiz Silva da Fonseca Lins e Humberto do Amaral Carrilho. A outra sócia da recorrente é Cláudia Barbosa Carrilho, que não adquirira nem vendera as ações da CIMEC (fls. 546 a 550, 20ª alteração do contrato social).

- c) Em 7/3/08, todos os acionistas da CIMEC contratam com a CCSA a alienação para essa de 80% das ações da CIMEC.

No que interessa nesse momento, isso significa que os sócios da recorrente vendem as 5.308 ações da CIMEC para a CCSA por R\$ 28.723.528,00, pagáveis em 4 parcelas (50% à vista, e a prazo 20%, 15% e 15%), ou seja, receberam à vista (em 12/3/08) R\$ 14.361.764,00;

- d) Em agosto de 2008, a recorrente vende o restante de sua participação na CIMEC, *i.e.*, 20% do que ele possuía na CIMEC (1.328 ações de 6.636 ações) a seus sócios pessoas físicas a valor contábil na recorrente – R\$ 1.328.000,00;

- e) Em 22/8/08, celebra-se um aditivo contratual à compra e venda das ações da CIMEC feita por todos os seus acionistas para a CCSA, em que se faz um ajuste do preço do preço de venda e alienação dos 20% restantes das ações da CIMEC.

No que interessa nesse momento, os sócios da recorrente vendem à CCSA as 1.328 ações da CIMEC que elas adquiriram da recorrente (“d” acima), com ajuste do preço de venda total;

- f) No ato do ajuste de preço e venda das 1.328 das ações da CIMEC para a CCSA pelos sócios da recorrente (20% do total de ações que a recorrente possuía originariamente na CIMEC), esses receberam parte do preço – que inclui a da primeira venda – no valor de R\$ 20.619.222,91, e com retenção de outros R\$ 1.584.292,50 para garantia de indenização;

- g) Em 14/3/08 e 17/3/08, os sócios da recorrente transferem a essa R\$ 10.943.323,30, e em 15/3/08, eles transferem à recorrente R\$ 28.676,70. Todos os valores recebidos pela recorrente por seus sócios tiveram sua contrapartida contábil registrada em “Aptos. Para Futura Integral. Capital” grupo de contas do passivo exigível a longo prazo.

Relembra-se que 50% da venda das ações da CIMEC para a CCSA foram recebidas pelos sócios da recorrente à vista, em 12/3/08 (R\$ 14.361.764,00);

- h) Em 25/8/08, os sócios da recorrente transferem a essa R\$ 6.691.200,00. O valor recebido pela recorrente teve sua contrapartida contábil registrada em “Aptos. Para Futura Integral. Capital” grupo de contas do passivo exigível a longo prazo.

Relembra-se que em 22/8/08 os sócios da recorrente receberam, em face da venda anteriormente feita e ainda não paga e da venda dos 20% restantes de ações da CIMEC, R\$ 20.619.222,91 (com a retenção de outros R\$ 1.584.292,50).

- i) Em 23/4/09, o saldo de R\$ 17.663.200,00 do grupo de contas de “Aptos. Para Futura Integral. Capital” do passivo exigível a longo prazo da recorrente é transferido para a conta “Capital Integralizado” do patrimônio líquido.

O autuante, fazendo essas constatações, afirma que, com o procedimentos descrito, a recorrente apenas reduziu a tributação do ganho de capital, pois o produto da venda retornou para a recorrente como capital social (fl. 35, Termo de Encerramento Fiscal).

Segundo o autuante, promoveu-se um planejamento tributário abusivo, despido de substrato correspondente à substância econômica da operação.

Do quadro por ele exposto e pela valoração feita pelo autuante sobre o conjunto de dados coletados, ele lança sua razão e o motivo para a autuação: o *ganho de capital na venda das ações da CIMEC para a CCSA* foi auferido pela recorrente, e não por seus sócios pessoas físicas.

Apesar de toda a valoração sobre os dados coletados feita pelo autuante, conclui pela aplicação das regras de DDL, ao exigir o IRPJ e a CSL.

Refletindo cuidadosamente sobre as *considerações feitas* no Termo de Encerramento Fiscal que integra os autos de infração, do *conjunto delas* e no *contexto* em que elas foram colocadas, concluo que, a rigor, a razão e o motivo dos lançamentos foi a *identificação* de que as *efetivas vendas* das ações da CIMEC *para a CCSA* se deram *pela recorrente*, e *não por seus sócios pessoas físicas* – daí o ganho de capital no procedimento, *i.e.*, na venda das ações da CIMEC à CCSA ser da recorrente. O que implica dizer, a razão e o motivo dos lançamentos não foi a DDL, embora a última requalificação jurídica ultimada tenha sido a de DDL, impondo a aplicação de suas consequências.

E, para isso, o autuante se *apoia na* e procura demonstrar a *abusividade* dos *procedimentos*, não oponível ao Fisco, para requalificação jurídica dos fatos.

A conclusão que ora exponho extraio-a pelas seguintes ponderações.

Nota-se que o foco sempre foi a venda das ações da CIMEC à CCSA.

O Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que é o “coração” dos lançamentos (nele se encerra o motivo) consigna que os recursos financeiros circularam pelas pessoas físicas, e, em seguida, retornaram à recorrente para aumento de capital social, e que, com isso, vê-se que a recorrente apenas reduziu a tributação do ganho de capital (qual?), uma vez que o produto da venda retornou para a recorrente como capital social.

Nele se diz que a prática adotada pela administração da recorrente consistiu numa *série de procedimentos*, realizados num curto intervalo de tempo, com o objetivo de construir uma situação contábil que lhe permitisse a tributação do ganho de capital nas pessoas físicas dos sócios, ao invés de tributá-lo na recorrente, não se verificando nenhum desembolso financeiro pelos sócios pessoas físicas adquirentes – as vendas para os sócios foram integralmente a prazo. Dá a entender ou ao menos indicia que nunca ocorreram as vendas das ações aos sócios, por serem pagos por notas promissórias *pro soluto*, e não diz que tenha havido o pagamento dessas notas promissórias pelos sócios.

O autuante conferiu decisiva importância à *sequência* dos atos praticados, para a requalificação jurídica por ele feita.

O curto interregno temporal entre a venda das ações da CIMEC pela recorrente a seus sócios e a venda de tais ações para a CCSA pelos sócios, o não recebimento de recursos pela recorrente, mas só de direito creditório na venda das ações para seus sócios, e o “retorno” dos recursos recebidos pelos sócios (na venda das ações para a CCSA) à recorrente como aumento de capital, são *outros dados de fato* aos quais o autuante deu *grande importância* na *valoração fático-jurídica* por ele procedida.

A *sequência* dos atos praticados, associada aos dados de fato acima descritos, são os *aspectos juridicamente relevantes* para a *requalificação jurídica* (dos fatos) feita pelo autuante. Isso, embora ele não tenha falado em simulação, mas em abusividade.

Transcrevo excertos do Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/11/2014 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 21/11/201

4 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 22/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO,

Assinado digitalmente em 26/11/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 28/11/2014

por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 28/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

18. Com efeito, ficou evidente que a **seqüência** de atos praticados **objetivou unicamente reduzir a tributação** através da **transferência da sujeição passiva da “DISLUB” para os seus sócios**. Recapitulamos que a **“DISLUB” transferiu sua participação societária na “CIMEC” para os seus sócios pessoas físicas, sem ter recebido valor algum na negociação, ficando apenas com um direito creditório**. Momentos depois, estes sócios venderam suas ações para a **Camargo Correa S/A** por um valor bem superior ao de aquisição. Ato contínuo, **retornam estes recursos como aumento de capital na “DISLUB”**. Ressalte-se ainda que a **transferência das ações deu-se de forma paulatina, na medida em que a compradora estava para efetuar seus pagamentos**. Com isso, a tributação do ganho de capital da operação **recaiu nos sócios “HUMBERTO”, “SÉRGIO” e “VALDYR”**. (grifos nossos, exceto os dos nomes das pessoas jurídicas e físicas – fl. 36)

[...]

32. A tributação dar-se-á desta forma em virtude de restar comprovado que a **“DISLUB”, possuidora originária da participação na “CIMEC”, é o real sujeito passivo da obrigação tributária**, uma vez que a transferência aos sócios **e posterior alienação das ações da “CIMEC”, deu-se somente para buscar minimizar a tributação do ganho de capital**. (grifos nossos, exceto dos nomes – fl. 38)

Ressalto a seguinte consideração no mesmo termo:

17. No caso em tela, observamos uma clara falta de propósito negocial, uma vez que **a empresa fiscalizada optou por uma forma mais complexa** diante da possibilidade de **um ato puro e simples de venda de participação societária**. Também corrobora esta constatação o fato da (sic.) alienação ter sido feita aos sócios sem o recebimento de valor algum, apenas de forma escritural: a (sic.) ações passaram para o nome dos sócios, ficando estes como devedores da **“DISLUB”**. (grifos nossos, exceto o do nome, fl. 36)

Vejo que se desnuda o que deduzi acima. **Um ato puro e simples de venda** da participação societária **pela recorrente** para a **CCSA**. Eis a valoração.

A sequência dos negócios jurídicos, a forma mais complexa, curto período de tempo (“momentos depois”) entre a venda para os sócios e a venda por esses para a CCSA, o “retorno” dos recursos à recorrente. Tudo a denunciar a abusividade dos negócios, sem propósito negocial.

O que isso tem a ver com a DDL?

Para isso, é necessário se verificar o *sentido* das regras de DDL, que é o seguinte.

O sentido é afastar uma *indevida repercussão no resultado* (tributável) da pessoa jurídica (no mesmo sentido, é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri)¹, pela indevida dedução de custo ou de despesa majorada, ou pelo não reconhecimento de receita. *Indevida repercussão no resultado*, por tal repercussão ser efeito de uma distribuição *de lucros*, sob a capa de outros negócios jurídicos (compra de bem do sócio pela pessoa jurídica por valor *superior* ao de mercado, venda de bem da pessoa jurídica para seu sócio por valor *inferior* ao de mercado, etc.). Cuida-se de uma *presunção* relativa de *distribuição de lucros* – daí o nome distribuição “disfarçada” de lucros².

Ou seja, a diferença entre o valor de mercado e o valor de alienação do bem ao sócio é receita omitida – por isso a lei prescreve que essa diferença deve ser adicionada ao lucro líquido. A diferença entre o valor de aquisição do bem do sócio e o valor de mercado é despesa ou custo indedutível – por isso a lei prescreve que essa diferença deve ser adicionada ao lucro líquido.

Também, como corolário, é o reconhecimento de que *para o sócio o resultante* da DDL é rendimento dele, correspondente a *lucro recebido*. Exatamente porque se trata de uma distribuição de lucros (presunção relativa) encoberta sob a capa de outro negócio jurídico. Atualmente, *esse segundo efeito é “nulo” tributariamente*, pois os *lucros distribuídos* são rendimentos *isentos* dos sócios (art. 10 da Lei 9.249/95).

Daí, se a pessoa jurídica *adquire* de seu sócio bem por valor notoriamente *superior* ao de mercado (com conformação de distribuição de lucros disfarçada), a *diferença* entre o preço de venda para a pessoa jurídica e o valor de mercado é rendimento *isento* do sócio; para a pessoa jurídica essa diferença é *indedutível* (na realização do bem por depreciação, amortização, alienação) – como efeito da distribuição de lucros disfarçada (repercussão indevida *no resultado* a ser eliminado).

Confirma esse entendimento o RIR/99 que *não mais reproduz* o comando do art. 62, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77 c/c o art. 4º da Lei 7.713/88, e que se encontrava reproduzido no art. 437 do RIR/94:

Art. 437. O lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento do administrador, sócio, acionista ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins, auferiu esses benefícios (Decreto-Leis nºs 1.598/77, art. 62, § 1º, e 2.065/83, art. 20, IX, e Lei nºs 7.713/88, arts. 2º, 3º e 4º, e 8.134/90, art. 2º).

Vale lembrar que a responsabilidade pelo IRPJ e multa decorrentes da aplicação das regras de DDL ao distribuidor *era* imputada ao sócio como ao acionista controlador do distribuidor (art. 62, §§ 1º a 3º, do Decreto-lei 1.598/77) – essa responsabilidade foi eliminada pelo Decreto-lei 2.065/83 (ao alterar o § 1º e revogar o § 3º do art. 62 do Decreto-lei 1.598/77; o Decreto-lei 2.064/83 tinha feito o mesmo, mas, em face da publicação

¹ Cf. seu “Distribuição Disfarçada de Lucros”. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 156, 161 e 162.

² Luís Eduardo Schoueri entende se tratar de ato anormal de gestão, e não de presunção relativa de distribuição de lucros (cf. seu “Distribuição disfarçada de lucros”. São Paulo: Dialética, 1996, especialmente pp. 155 a 167). Com a devida vênia, não comungamos com essa tese.

do Decreto-lei 2.065/83, aquele decreto-lei foi rejeitado com a aprovação desse pelo Congresso Nacional, rejeição e aprovação pelo mesmo ato - o Decreto legislativo 91/83).

Esse é o *sentido* das regras de DDL. Os efeitos prescritos são consequência de *presunção* relativa de distribuição de lucro aos sócios (distribuição “disfarçada” de lucros). Há também sentido das regras de DDL para aspectos societários, mas que não interessam para o caso vertente.

Ato *posterior* praticado pelo sócio nada tem de ver com a DDL. Esta se encerra no ato com o sócio. DDL é ato *para o sócio*, e não *pelo sócio*.

A *sequência* de atos no procedimento discutido *nada tem com DDL*. A forma complexa, o curto intervalo de tempo entre o negócio com o sócio e o negócio do sócio com terceiro, e a transferência de recursos pelos sócios para a recorrente (decorrente da venda das ações da CIMEC para a CCSA pelos sócios adquirentes), nada disso tem relação com o sentido de DDL. *Tudo isso tem relação com requalificação jurídica dos fatos* (para fins fiscais) por *abusividade*, para se reconhecer que quem vendeu as ações da CIMEC *para a CCSA* é a *recorrente* (sendo *dela o ganho de capital* auferido na venda *para a CCSA*), e não *seus sócios*.

Para a valoração empreendida pelo autuante, ele ressalta a venda aos sócios sem recebimento de valor algum pela recorrente, reconhecendo apenas escrituralmente o valor, com a transferência de direito às pessoas ligadas (sócios) sem pagamento e por valor inferior ao de mercado (fls. 36 e 37). Também, o “retorno” dos recursos da venda das ações à CCSA para a recorrente (digo retorno entre aspas, pois o que a recorrente recebeu não foi o valor da venda aos sócios, mas boa parte do valor da venda pelos sócios à CCSA).

Ora, *se isso tem importância*, a *DDL não seria a diferença* entre o valor de venda das ações da CIMEC à CCSA e o preço de venda das ações aos sócios da recorrente – como pretendeu o autuante. A *DDL seria o próprio valor de venda das ações da CIMEC à CCSA*, se esse for o valor de mercado.

O art. 22 da Lei 9.249/95 passou a permitir expressamente a entrega de bens e direitos pela pessoa jurídica a seus sócios a valor contábil. Não por menos o art. 464, § 1º, do RIR/99 excetua da DDL a entrega de bens e direitos a valor contábil pela pessoa jurídica a seus sócios, em devolução de capital.

Art. 464. *Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):*

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

[...]

§ 1º. *O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).*

Se a recorrente tivesse procedido à entrega das ações da CIMEC a seus sócios, em devolução de capital (redução de capital), *não haveria como se falar de DDL...*

Mas *continuaría o problema* da venda das ações da CIMEC, *pelas razões postas pelo autuante*. O *problema de venda efetivada à CCSA pela recorrente* (por requalificação jurídica), e não por seus sócios pessoas físicas...

Esclarecido o sentido das regras de DDL, vê-se que a valoração fático-jurídica efetuada *nada tem a ver com a DDL*, que foi a requalificação jurídica final - como havia sinalizado anteriormente.

A evidência do que disse até agora, ou pelo menos um sintoma, está no equívoco do autuante na aplicação das regras de DDL ao afirmar que a *DDL se configurou na alienação final pelos sócios*. Ora, a DDL se aperfeiçoa e se encerra na data da alienação *aos sócios*, e não na sequência praticada pelos sócios, i.e., na alienação feita *pelos sócios*. É o que se vê nos instrumentos específicos dos autos de infração (fls. 5 e 16 – datas de 12/3/08 e 22/8/08, que são as das vendas feitas pelos sócios à CCSA). Como é dito no Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

28. Dentro da competência que lhe é atribuída, esta fiscalização prova cabalmente que as transações se deram por valor notoriamente inferior ao de mercado. Feita esta comprovação, a lei prevê a presunção da ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, devendo a sua tributação ocorrer no momento da alienação final pelos sócios, a qual terá como base de cálculo a diferença entre o custo de aquisição e o real valor de mercado, qual seja, o valor transacionado coma Camargo Correa S/A. (grifos nossos, exceto o da denominação, fl. 37; também na fl. 39 são colocadas como datas da DDL 12/3/08 e 22/8/08, dias das vendas pelos sócios à CCSA, na determinação da base de cálculo)

Como havia alertado, com a reflexão detida sobre o motivo e a razão de que decorrem a requalificação jurídica dos fatos sobre o referido Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

17. No caso em tela, observamos uma clara falta de propósito negocial, uma vez que a empresa fiscalizada optou por uma forma mais complexa diante da possibilidade de um ato puro e simples de venda de participação societária. Também corrobora esta constatação o fato da (sic.) alienação ter sido feita aos sócios sem o recebimento de valor algum, apenas de forma escritural: a (sic.) ações passaram para o nome dos sócios, ficando estes como devedores da “DISLUB”. (grifos nossos, exceto o do nome, fl. 36)

Aqui abro um parêntese. Conquanto, a meu ver, não interfira na conclusão sobre a *quaestio* em jogo, vejo que os sócios da recorrente pagaram-lhe o preço da compra das ações da CIMEC feita em 30/11/07, no dia 25/8/08 – pagamento das notas promissórias entregues à recorrente pelos sócios. O preço total dessas compras de 30/11/07 é de R\$ 5.308.800,00 (conforme apurado pelo autuante e como constato adiante).

Isso se verifica do cotejo das contas do Razão “12107010001 - HUMBERTO DO AMARAL CARRILHO”, “12107010002 - JOSE VALDYR SILVA DA FONSECA LINS”, “12107010003 - SERGIO LUIZ SILVA DA FONSECA LINS”, que são contas do ativo da recorrente de fls. 578 a 580 com essas mesmas contas de fls. 750 a 752. Nas últimas

fls. constam os lançamentos *a débito* nas referidas contas, respectivamente, de R\$ 2.654.400,00, R\$ 1.327.200,00, R\$ 1.327.200,00, em 30/11/07. E nas fls. 578 a 580, figuram os lançamento *a crédito* nas mesmas contas, respectivamente, de R\$ 2.654.400,00, R\$ 1.327.200,00, e R\$ 1.327.200,00 (em contrapartida *a débito* nas contas contábeis de Banco do Brasil e de Banco Rural), em 25/8/08. Fecho o parêntese.

As datas das vendas das ações da CIMEC pela recorrente *a seus sócios* foram 30/11/07 (primeira venda) e 1/8/08 (segunda venda) – veja-se o parágrafo seguinte. O autuante afirma que a *segunda venda* das ações da CIMEC pela recorrente *a seus sócios* se deu em 21/8/08 (fls. 31 e 38) – embora, repita-se, o autuante tenha considerado ocorrida a DDL nas vendas pelos sócios para a CCSA, dia 7/3/08 e dia 22/8/08 (datas das primeira e segunda vendas feitas pelos sócios à CCSA).

Constato que, conforme os contratos de cessão das 1.328 ações da CIMEC (a segunda venda: 20% restantes das 6.636 ações que a recorrente possuía; em 30/11/07 ela vendera 5.308 ações), a *segunda venda* se deu em 1/8/08 – 332 ações a José Valdir Silva Fonseca Lins, 332 ações a Sérgio Luiz Silva da Fonseca Lins, e 664 ações a Humberto do Amaral Carrilho (fls. 735 a 749).

Da *análise de todo o “filme”*, particularmente *concordo* com boa parte das *valorações* feitas pelo autuante, para concluir que, com base nelas e na análise do “filme”, e não das “fotos” isoladas, *efetivamente* o que se deu foi a *venda* das ações da CIMEC *para a CCSA pela recorrente*, e *não por seus sócios*. Valorações tingidas pela *coloração apresentada no “filme”*, e não isoladamente de uma ou outra “foto”. Ganho de capital da recorrente pela venda das ações da CIMEC para a CCSA.

Isso *independe* de se aceitar ou não como valor de mercado o preço de venda praticado com a CCSA. Entretanto, não foi isso que o autuante acabou por “aplicar” (ele aplicou as regras de DDL).

Em remate, corroboram o exame deduzido os seguintes excertos do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fl. 12 desse termo, carreado aos autos junto com documentação comprobatória de pagamentos de IR pelos sócios da recorrente sobre ganho de capital, em petição datada de 22/7/14 – fls. 1290 a 1304; curiosamente, a fl. 12 do termo não constava nos autos – nestes havia um salto da fl. 11 para a fl. 13 do termo, correspondentes às fls. 26 e 27 do e-processo):

19. Constatamos que, ao invés de utilizar-se da operação usual e corriqueira neste tipo de negócio e apurar e pagar os tributos devidos sobre o ganho de capital que viesse a auferir, a empresa fiscalizada valeu-se de efêmera e complexa seqüência de atos jurídicos que teve por objetivo mascarar a beneficiária efetiva, a “DISLUB”, da operação de alienação de ações da empresa “CIMEC”, pertencentes originariamente à fiscalizada. Tal fato acarretou a falta de recolhimento dos tributos devidos pelo real alienante da participação societária, a “DISLUB”, sobre o ganho de capital auferido na operação.

20. Diante da seqüência de operações, esta fiscalização considerará o ganho de capital como sendo tributável na empresa fiscalizada, “DISLUB”, na condição de distribuição disfarçada de lucro, e não nas pessoas físicas dos sócios,

“HUMBERTO”, “SÉRGIO” e “VALDYR”. (grifos nossos, exceto os dos nomes das pessoas jurídicas e físicas – fl. 12 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal)

Do que ficou deduzido, não há como se manter a autuação pela aplicação das regras de DDL, diante da valoração feita pelo autuante do quadro fático, colocando-se em planos de valor diversos o motivo e a razão da requalificação jurídica, e a (requalificação jurídica) ultimada por DDL.

Em inúmeros julgados, já tive oportunidade de dizer que o *erro na capitulação legal não vitima o lançamento. Não é o que ocorre* no caso vertente. O problema é de planos de valor diversos em que se põem o motivo e a razão com a requalificação jurídica dos fatos consequente, e a requalificação ultimada por DDL.

Não dá para esconder a incongruência e a incompatibilidade do *motivo*, da *razão* e da consequente *requalificação jurídica* (ganho de capital da recorrente por ser ela a efetiva alienante das ações da CIMEC para a CCSA), com a *finalização* por *requalificação* jurídica por DDL com aplicação de suas regras.

Como disse, no mínimo, o *sintoma* do que se coloca é se terem adotado as *datas de alienação* das ações da CIMEC pelos sócios *para a CCSA (e não* as de venda *para os sócios)* na aplicação das regras de DDL e como data da ocorrência das DDL.

Por essa ordem de considerações, *sobre a questão das DDL, dou provimento ao recurso.*

Em que pesem estarem prejudicadas, pois, as demais questões relativas às DDL, como a do abatimento do IR sobre ganho de capital pago pelos sócios pessoas físicas da recorrente, não me furto de enfrentar ao menos a questão da base de cálculo relativa à aplicação da segunda DDL.

Relembra-se que a segunda venda, correspondente à segunda aplicação da DDL, referiu-se a 20% do restante das ações da CIMEC possuídas pela recorrente. Ou seja, à venda de 1.328 ações da CIMEC (a recorrente possuía 6.636 ações da CIMEC; na primeira venda foram alienadas 5.308 dessas ações).

Pois bem.

Houve, efetivamente, reajuste de preço, que se materializou no momento da segunda venda pelos sócios da recorrente para a CCSA (a alienação dos 20% restantes das ações da CIMEC para a CCSA). Mas se vê do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda de ações da CIMEC para a CCSA, de 22/8/08, que o preço reajustado subiu, em relação ao preço firmado na primeira venda: esse aditivo ao contrato de compra e venda contempla também a venda dos 20% restantes das ações da CIMEC.

O primeiro aditivo ao contrato de compra e venda das *ações da CIMEC* celebrado *entre a CCSA e todos demais acionistas da CIMEC* [fls. 152 a 173; repetido até o Anexo 3.1.(b) nas fls. 418 a 426] *prevê o preço de compra de R\$ 99.471.466,00 para 100% das ações por ela emitidas* [subitem (ii) da cláusula primeira, e itens 1.1 e 3.1 do primeiro aditivo – fls. 155 e 157], *para cujo pagamento se consideram ou se descontam os R\$ 39.069.000,00*

pagos em 12/3/08, correspondentes a 50% do preço original de compra dos 80% das ações da CIMEC (segundo “Considerando” e item 3.1.a).

Registro, pois, que *houve reajustamento do preço original da primeira venda (dos 80% de ações da CIMEC). O primeiro aditivo ao contrato de compra e venda estabelece não só o preço dos 20% restantes das ações da CIMEC para a CCSA (segunda venda), como reajusta o preço da primeira venda, de modo que o preço de 100% das ações da CIMEC passou a ser de R\$ 99.471.466,00.*

A certeza dessa asserção se extrai dos penúltimo e último “Considerados”, da definição de “Ações” do item 1.1 e do item 3.1, todos do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda, de 22/8/08 (fls. 154, 155 e 157).

O preço ajustado originariamente na primeira venda das ações da CIMEC para a CCSA, em 7/3/08, foi de R\$ 78.138.000,00 (terceiro e quarto “Considerandos”, item 1.1 e item 3.1 do contrato de compra e venda – fl. 176 e 178), para 80% das ações da CIMEC.

Considerando-se esse preço, 100% das ações da CIMEC seriam de R\$ 97.672.500,00 (R\$ 78.138.000,00 / 80%).

Com o primeiro aditivo, de 22/8/08, o preço de 100% das ações da CIMEC ficou estabelecido em R\$ 99.471.466,00. Daí ter dito anteriormente que *houve reajuste do preço de venda dos 80% de ações da CIMEC para a CCSA, mas para maior.*

Relembro que a venda dos 20% de ações restantes que a recorrente possuía na CIMEC a seus sócios se deu em 1/8/08 (e não em 21/8/08), e a venda dessas ações pelos sócios da recorrente para a CIMEC se aperfeiçoou em 22/8/08.

Se o caso fosse de DDL e se fosse aceitável como ocorrência da data de venda das ações pelos sócios a terceiros (e não a data de venda pela recorrente aos sócios), consideraria adequada a adoção desse preço reajustado dos 80% das ações da CIMEC para a CCSA (primeira venda) como parâmetro do valor de mercado de tais ações para a segunda venda feita pela recorrente a seus sócios, nos termos do art. 465, § 3º, do RIR/99.

Evidentemente, consideraria adequado esse preço como parâmetro, proporcionalizado para a quantidade de ações alienadas na segunda venda (20% do total das ações possuídas pela recorrente). No caso, há coincidência com o preço da segunda venda feita para a CCSA, já que o preço reajustado foi o preço de 100% das ações da CIMEC.

Sendo o preço de venda de 100% das ações da CIMEC para a CCSA de R\$ 99.471.466,00, conforme o primeiro aditivo de compra e venda, de 22/8/08, o preço de venda por ação da CIMEC é de R\$ 5.509,36 (= R\$ 99.471.466,00 / 18.055).

A recorrente possuía 6.636 ações da CIMEC, e vendeu a seus sócios, em 30/11/07, 5.308 ações (80% das ações possuídas pela recorrente) – a primeira venda. Os sócios da recorrente venderam as 5.308 ações para a CCSA em 7/3/08.

Em 1/8/08, a recorrente vendeu a seus sócios as ações remanescentes da CIMEC que ela possuía na CIMEC, i.e., 1.328 ações – a segunda venda. Ou seja, a venda feita em 1/8/08 (conquanto o autuante identifique a data da venda das ações da CIMEC para a

CCSA, dia 22/8/08, como data da DDL) foi de **1.328 ações da CIMEC** (20% restantes: 6.636 ações - 5.308 ações = 1.328 ações).

Portanto, o preço **parâmetro** de valor de mercado das **1.328 ações** vendidas pela recorrente a seus sócios em 1/8/08 seria de **R\$ 7.316.430,08** (= **R\$ 5.509,36 x 1.328**). Isso porque, como disse acima, o *preço por ação* é de **R\$ 5.509,36**, considerando-se que o preço de 100% das ações (18.055 ações) é de R\$ 99.471.466,00.

Já, o preço de venda das 1.328 ações, em 1/8/08, pela recorrente a seus sócios, foi de **R\$ 1.328.000,00**, valor contábil na recorrente: 332 ações vendidas ao sócio José Valdyr Silva da Fonseca por R\$ 332.000,00; 332 ações vendidas ao sócio Sérgio Luiz Silva da Fonseca Lins por R\$ 332.000,00; e 664 ações vendidas ao sócio Humberto do Amaral Castilho por R\$ 664.000,00. Isso, conforme os contratos de cessão de ações de fls. 735 a 748.

Logo, o **valor de DDL** nas vendas feitas pela recorrente a seus sócios em 1/8/08 seria de **R\$ 5.988.430,08**. Este seria o valor adicionável ao lucro líquido da recorrente, conforme o art. 467, I, do RIR/99: diferença entre o valor de mercado (**R\$ 7.316.430,08** = R\$ 5.509,36 por ação x 1.328) e o valor de alienação a seus sócios (**R\$ 1.328.000,00**).

O autuante considerou como valor de mercado R\$ 22.203.515,14, como preço de alienação das 1.328 ações pela recorrente a seus sócios R\$ 1.328.000,00, e, assim, o valor de DDL de R\$ 20.875.515,41.

O erro na autuação é palmar. Além do erro na data da DDL (como disse, ao enfrentar a questão da incongruência entre a razão e o motivo e a qualificação jurídica ultimada, *considerou-se a data da sequência dos atos*, a data da venda pelos sócios para a CCSA, ao invés da data da venda aos sócios), há notório **erro da base de cálculo da DDL**.

O erro da base de cálculo foi considerar como valor de alienação (de 20% das ações possuídas pela recorrente e vendidas para seus sócios) parcela do preço de 100% das ações da CIMEC, conforme reajustado em 22/8/08. Na primeira venda à CCSA foram alienadas 14.444 ações da CIMEC de um total de 18.055 ações. Na segunda venda à CCSA foram alienadas 3.611 ações (sendo 1.328 pelos sócios da recorrente).

Porém, conforme já acentuei, o preço de 100% das ações foi fixado em R\$ 99.471.466,00: subitem (ii) da cláusula primeira, e itens 1.1 e 3.1 do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda – fls. 155 e 157. Consoante o item 3.1 “a”, “b” e “c” do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda, *R\$ 39.069.000,00 já haviam sido pagos em 12/3/08* (na primeira venda), e *R\$ 56.091.466,00 foram pagos na data da segunda venda* (22/8/08), sendo *retidos adicionalmente R\$ 4.311.000,00* para indenizações. A soma disso totaliza os R\$ 99.471.466,00.

Sobre o que acabei de dizer, transcrevo excertos do primeiro aditivo, de 22/8/08, ao contrato de compra e venda de ações da CIMEC para a CCSA:

CONSIDERANDO QUE, em 07 de março de 2008 a Compradora e os Vendedores assinaram o Contrato de Compra e Venda de ações (“Contrato”) por meio do qual os Vendedores alienaram 80% (oitenta por cento) das ações emitidas pela Sociedade;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/11/2014 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 21/11/2014

4 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 22/11/2014 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO,

Assinado digitalmente em 26/11/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 28/11/2014

por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 28/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONSIDERANDO QUE, em 12 de março de 2008, a Compradora pagou aos Vendedores uma parcela inicial no montante de R\$ 39.069.000,00 (trinta e nove milhões, sessenta e nove mil reais), correspondente a 50% (cinquenta por cento) do preço de compra acordado no Contrato;

CONSIDERANDO QUE, (sic.) as parcelas remanescentes do preço de compra ainda não foram pagas devido a não ocorrência do evento necessário, conforme acordado no Contrato;

[...]

CONSIDERANDO QUE, (sic.) os Vendedores detêm uma participação remanescente de 20% (vinte por cento) das ações emitidas pela Sociedade e deseja vender essas ações à Compradora;

CONSIDERANDO QUE, (sic.) a Compradora deseja adquirir a participação remanescente correspondente a 20% (vinte por cento) das ações de emissão da Sociedade;

CONSIDERANDO QUE, para a quitação das parcelas do preço ainda não pagas e em virtude do interesse da Compradora em também adquirir dos Vendedores a participação remanescente e do interesse dos Vendedores em alienar referida participação, as Partes desejam ajustar o preço final para aquisição, neste ato, de todas as ações da Sociedade, excluindo a previsão de ajuste do preço e inserindo disposição acerca da retenção de parte do preço de compra e de oferta de hipoteca, como modalidades de garantias prestadas por parte dos Vendedores quanto ao ressarcimento das mencionadas contingências que venham a ser efetivamente materializadas;

CONSIDERANDO QUE, (sic.) as Partes desejam alterar a forma e o prazo para pagamento do preço de compra das ações;

[...]

CLÁUSULA PRIMEIRA – Constitui objeto do presente Aditivo:

[...]

(ii) Alterar o preço de compra das ações;

[...]

CLÁUSULA TERCEIRA – Tendo em vista as deliberações da Cláusula Primeira deste Aditivo, as Partes decidem aditar e alteram integralmente a Cláusula Terceira do Contrato, que passará a vigorar com a seguinte redação:

“III. PREÇO DE COMPRA DAS AÇÕES E PAGAMENTO

3.1. O preço de compra de 100% (cem por cento) das ações emitidas pela Sociedade acordado entre a Compradora e os Vendedores é de R\$ 99.471.466,00 (noventa e nove milhões,

quatrocentos e setenta e um mil e quatrocentos e sessenta e seis reais) (“Preço de Compra”), dividido da seguinte forma:

*a) **R\$ 39.069.000,00** (trinta e nove milhões e sessenta e nove mil reais) **foram pagos em 12 de março de 2008**, concedendo os Vendedores, neste ato, a mais ampla, recíproca, geral, irrevogável e irretratável quitação, para nada mais reclamarem a qualquer tempo;*

*(b) **R\$ 56.091.466,00** (cinquenta e seis milhões, noventa e um mil, quatrocentos e sessenta e seis reais) **são pagos nesta data** nos valores previstos no **Anexo 3.1.(b)**, concedendo os Vendedores, neste ato, a mais ampla, recíproca, geral, irrevogável e irretratável quitação, para nada mais reclamarem a qualquer tempo;*

*(c) **R\$ 4.311.000,00** (quatro milhões, trezentos e onze mil reais) **será** (sic.) **retido pela Compradora e será pago aos Vendedores**, observado o disposto nas Cláusulas 3.3, 3.4 e 3.5 abaixo. (fls. 154, 155, 157 e 158 e repetido nas fls. 202, 203, 205 e 206; **negritos do original, negritos com sublinhados nossos**)*

O autuante considerou como preço parâmetro de mercado, para a segunda venda feita aos sócios da recorrente, o valor que eles receberam da CCSA em 22/8/08, correspondente (proporcionalmente) aos R\$ 56.091.466,00 que lhe foram creditados em 22/8/08, e a parcela proporcional dos R\$ 4.311.000,00 retidos.

Ou seja, o autuante considerou a maior parte do preço de venda dos 100% das ações alienadas pelos sócios da recorrente à CCSA, como preço parâmetro de valor de mercado da DDL de 1/8/08 (20% das ações) – que o autuante considerou como ocorrida em 22/8/08.

Noutras palavras, considerou o regime de caixa da maior parte do preço de venda de 100% das ações alienadas pelos sócios da recorrente (6.636 ações), recebida em 22/8/08, para definição do valor de mercado da venda de 20% das ações (1.328 ações) ocorrida em 22/8/08 – além de considerar o valor retido de R\$ 1.584.292,50 (proporção dos sócios da recorrente sobre os R\$ 4.311.000,00 de total retido).

É notável o erro perpetrado pelo autuante na definição da base de cálculo da DDL nas vendas das 1.328 ações da CIMEC pela recorrente a seus sócios, que, aliás, ocorreram 1/8/08 (venda aos sócios, e não pelos sócios).

Repito, o valor parâmetro de mercado nessa DDL seria de R\$ 7.316.430,08 [(R\$ 99.471.466,00 / 18.055) = R\$ 5.509,36 por ação x 1.328], de modo que a DDL seria de R\$ 5.988.430,08 (R\$ 7.316.430,08 – R\$ 1.328.000,00).

A recorrente, além de articular a inoccorrência e incomprovação das DDL, insurge-se quanto à inclusão da parcela de preço de venda retida dos sócios da recorrente (R\$ 1.584.292,50, de um total de retenção de R\$ 4.311.000,00 – itens 3.1 “c” e 3.3 do primeiro aditivo ao contrato de compra e venda com a CCSA), na definição do preço parâmetro da DDL de 1/8/08 (identificada equivocadamente pelo autuante como 22/8/08, que é data das vendas pelos sócios à CCSA, e não da venda aos sócios).

A alegação quanto à indevida inclusão da parcela de preço de venda retida no preço parâmetro de mercado é a de que, conforme o primeiro aditivo contratual, trata-se de parcela de preço que se encontrava *sob condição suspensiva* – sem, pois, disponibilidade jurídica ou econômica sobre ela.

Não assiste razão à recorrente nesse passo. Analisando-se o primeiro aditivo ao contrato de compra e venda, de 22/8/08, vejo que o valor retido *não se encontra sob condição suspensiva*.

Trata-se de parcela do preço certa e *sob condição ou cláusula resolutiva*: há somente a retenção de seu valor – como poderia ser o pagamento posterior desse valor – para garantir ressarcimento pelos vendedores de contingências trabalhistas e cíveis descritas no Anexo A de tal aditivo. Somente na ocorrência dos eventos descritos no Anexo A, *resolve-se essa parcela de preço*: esse efeito é de redução de preço ou ajuste de preço por implemento de condição ou cláusula resolutiva, ou seja, *seu efeito reflete o próprio preço contratado*.

Ocorre que não houve comprovação do implemento dessa condição resolutiva, *i.e.*, de que os valores retidos ficaram com os compradores. Tanto que a recorrente diz que o conteúdo dessa condição não se implementou em 2008, e que o valor retido foi liberado para os vendedores em 2009. Vale dizer, *não se concretizou o evento resolutivo* de parte do preço de venda.

Logo, como disse antes, o *preço parâmetro de valor de mercado* das 1.328 ações vendidas pela recorrente a seus sócios em 1/8/08 *seria de R\$ 7.316.430,08*, e o *valor de DDL* nas vendas feitas pela recorrente a seus sócios em 1/8/08 (que o autuante identificou equivocadamente como 21/8/08) *seria de R\$ 5.988.430,08* (R\$ 7.316.430,08 – R\$ 1.328.000,00).

Por conseguinte, se o caso fosse de DDL em 1/8/08 (identificada pelo autuante como ocorrida em 22/8/08), seria forçoso *diminuírem-se de sua base de cálculo R\$ 14.887.085,33* [(R\$ 22.203.515,14 – R\$ 1.328.000,00 = R\$ 20.875.515,14) – R\$ 5.988.430,08].

Passo ao exame da questão da glosa de tributos retidos na fonte.

A recorrente reconhece ter deduzido indevidamente o IRRF e a CSL na fonte. No caso, além da dedução de IRRF e de CSL na fonte em dezembro de 2008, nos totais de R\$ 26.301,42 e de R\$ 4.891,08, respectivamente, ela deduziu valores de IRRF e de CSL na fonte de janeiro a novembro de 2008.

Alega a recorrente que se tratou de erro formal, pois os valores indevidamente deduzidos de janeiro a novembro de 2008 de IRRF e de CSL na fonte foram compensados pela informação nas fichas 11 e 16 da DIPJ/09 de valores a pagar de estimativa de IRPJ e de CSL a menor, tendo sido recolhidos os valores corretos, a maior, de IRPJ e de CSL por estimativa. Com isso, não houve aumento indevido de saldos negativos de IRPJ e de CSL informadas nas fichas 12 e 17 da DIPJ/09.

A recorrente junta planilhas de fls. 877 a 900, nas quais procura demonstrar o alegado, com indicação dos valores de CSL por estimativa de janeiro a dezembro de 2008 segundo o Laluc, e os valores corretos; e com a indicação dos valores de IRPJ por estimativa de janeiro a dezembro de 2008 segundo o Lalur, e os valores corretos. Além disso, indica os

recolhimentos a maior que teriam ocorrido. Nas fls. 975 a 1046, há cópia da Parte A do Lalur e dos demonstrativos gerenciais de ajustes aos lucro líquido para a CSL (Laluc).

Sucede que os valores indicados nas planilhas segundo o Lalur e o Laluc são *diversos* dos constantes nas fichas 11 e 16 da DIPJ/09 (fls. 604 a 607 e 609 a 612).

As cópias de arrecadação sob os códigos 2362 e 2484 extraídas do e-CAC de fls. 935 a 963 informam valores, em sua maioria, *distintos* dos indicados como corretos nas planilhas (em geral, são valores maiores, inclusive quanto a ditos recolhimentos a maior ocorridos na maior parte dos meses) e nas fichas 11 e 16 da DIPJ/09. Além disso, prejudica a conciliação o fato de terem sido apurados saldos negativos de IRPJ e de CSL nas fichas 12A e 17, da DIPJ/09 (fls. 608, 613 e 614), apesar de as estimativas de IRPJ e de CSL terem sido determinadas em todos os meses com base em balanço de redução – o que demandaria uma *comprovação minudente* de todos os pagamentos de estimativas conciliadas com o informado nas fichas da DIPJ/09 e os valores corretos.

Também, os valores de recolhimento a maior conforme apontados nas planilhas em questão, seja de IRPJ por estimativa, seja de CSL por estimativa, somam valores *diferentes* aos dos saldos negativos de IRPJ e de CSL informados nas fichas 12A e 17 da DIPJ/09.

Outrossim, embora reconheça que seja bem provável que as deduções indevidas de IRRF e de CSL na fonte tenham sido compensadas por pagamentos a maior de estimativas de IRPJ e de CSL, isso não resulta cabalmente comprovado, pelas razões que apontei acima.

Por conseguinte, sobre a questão da glosa de IRRF e de CSL na fonte, *nego provimento ao recurso*.

Prossigo com a questão da aplicação cumulada de multas proporcionais (75%) e de multas isoladas por pagamentos a menores de estimativas de IRPJ e de CSL, conquanto quase toda ela resulte prejudicada, em face do afastamento da requalificação ultimada por DDL, pelas razões exaustivamente deduzidas alhures.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ao base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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 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;

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.

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

Art. 2º. *A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado **sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

§ 1º. *O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

§ 2º. *A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

§ 3º. *A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

[...]

Pagamento por Estimativa

Art. 6º. *O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.*

§ 1º. *O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:*

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

Art. 28. *Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao **pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido** as*

normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto³ (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)⁴. Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

De toda forma, não por menos, a Instrução Normativa 93/97, sob os auspícios da Lei 9.430/96, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor de IRPJ e de CSL efetivos e não pagos⁵, juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ e a CSL por estimativa não pagos dos

³SEÇÃO II

Do Pagamento Mensal do Imposto

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

⁴Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

⁵Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

mesmos anos-calendário⁶? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza *o todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

É a aplicação do princípio da consunção em matéria apenatória.

Enfim, trata-se de matéria cujo entendimento se encontra pacificado nesta Turma, como em muitas outras Turmas da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Portanto, *quanto essa questão dou provimento ao recurso*, para afastar a inflição de multas isoladas de IRPJ e de CSL por estimativa.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as exigências de IRPJ e de CSL sobre DDL, e as multas isoladas sobre estimativas de IRPJ e de CSL.

Recurso de ofício

A exoneração de IRPJ e de CSL feita pelo órgão julgador *a quo* foi sobre a DDL apurada na primeira venda feita pela recorrente a seus 3 sócios (30/11/07), DDL no valor de R\$ 9.052.964,40.

No exame do recurso voluntário, já foi afastada a DDL sobre a venda feita pela recorrente a seus sócios em 30/11/07, pois se reconheceu a incompatibilidade do regime de DDL com o ganho de capital pela venda posterior feita pelos sócios para a CCSA que marcou o motivo e a razão da autuação, com identificação da ocorrência da DDL pelo autuante nessa venda final feita pelos sócios para a CCSA (e não na alienação aos sócios).

É o que extraí neste voto, ao examinar cuidadosamente o Termo de Encerramento de Ação Fiscal. A incompatibilidade na aplicação das regras de DDL, diante da valoração feita pelo autuante do quadro fático, colocando-se em planos de valor diversos o

motivo e a razão da *requalificação jurídica dada aos fatos*, e a requalificação jurídica ultimada por DDL.

Somem-se a isso *as razões postas no acórdão de origem*, em que se acusa, inclusive, o descompasso temporal, de ano-calendário, entre a data indicada como de consecução de DDL (7/3/08), e a data em que se teria dado a DDL (30/11/07), e que na data indicada a exigência se conforma sob título jurídico diverso de DDL.

Nessa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 26 de agosto de 2014

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro.

À vista do judicioso voto proferido, é de rigor inicialmente congratular o I.Relator, Cons. Marcos Shigueo Takata, que tão bem expôs o caso ao colegiado. Contudo, peço-lhe vênua para expor objetivamente algumas considerações que retratam os fundamentos por mim expostos quando do julgamento.

Vejamos.

Da leitura do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, entendo que, à luz dos fatos ali narrados, a fiscalização efetuou a autuação, ao contrário da compreensão firmada pelos demais Conselheiros, com base na presunção legal de Distribuição Disfarçada de Lucros (DDL), prevista nos artigos 464 a 466 do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – RIR/99. As passagens abaixo transcritas evidenciam tal fato:

“[...] 24. Para melhorar o entendimento é necessário nos atermos à conceituação de valor de mercado e diferença notória:

- Valor de mercado é o quanto em espécie se pode conseguir por determinado bem ou direito no livre mercado (RIR/99, art.465, §1º).

.....

25. A presunção de DDL, segundo a hipótese legal acima descrita, pressupõe, por certo, a existência de elementos distintos, quais sejam: a) alienação; b) pessoa ligada; c) valor inferior ao de mercado; e d) bem do ativo permanente. No caso em análise encontramos presentes todos esses elementos necessários à caracterização da presunção, uma vez que esses compõem o negócio jurídico realizado, conforme abaixo:

a) alienação: alienação das ações da '**CIMEC**' da fiscalizada aos sócios e destes à **Camargo Correa S/A**.

b) pessoas ligadas: os sócios da '**DISLUB**'.

c) valor inferior ao de mercado: notório diante do valor pago pela compradora final, **Camargo Correa S/A**, pessoa não ligada à fiscalizada e com interesse em adquirir a '**CIMEC**' no mercado aberto.

d) bem do ativo permanente: as ações da '**CIMEC**' estavam escrituradas no Ativo Permanente – Investimentos.

26. Resta completamente demonstrado através do Contrato de Compra e Venda de Ações da '**CIMEC**' e de seu Primeiro Aditivo, de forma hábil e idônea, que o efetivo 'valor de mercado' na época da ocorrência do fato é o nele registrado. Com isso temos a realização de negócio jurídico em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para as pessoas ligadas, do que as que seriam praticadas no mercado com outrem. Diante do valor ofertado e pago pela **Camargo Correa S/A**, podemos afirmar que a operação de alienação das ações da '**CIMEC**' entre a '**DISLUB**' e seus sócios deu-se por preço sub-avaliado.

27. É bom frisar que a **DDL** foi criada pelo legislador tributário com o intuito de impedir a evasão do imposto de renda através da transferência de rendimentos ou patrimônio à pessoa ligada. Trata-se de instituto que permite a presunção de distribuição disfarçada de lucros sempre que comprovada a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 464 do RIR/99.

28. Dentro da competência que lhe é atribuída, esta fiscalização prova cabalmente que as transações se deram por valor notoriamente inferior ao de mercado. Feita esta comprovação, a lei prevê a presunção da ocorrência da distribuição disfarçada de lucros, devendo a sua tributação ocorrer no momento da alienação final pelos sócios, a qual terá como base de cálculo a diferença entre o custo de aquisição e o real valor de mercado, qual seja, o valor transacionado com a **Camargo Correa S/A**.

29. Estamos diante de uma transferência de direito às pessoas ligadas (sócios) sem pagamento e por valor inferior ao de mercado. Assim, esta fiscalização adicionará ao lucro líquido a diferença entre o valor de mercado e o de alienação, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

.....

33. *Em conclusão, estamos diante de uma seqüência de operações, cujo único objetivo foi o de transferir a tributação do ganho de capital na alienação de participação societária, que deveria recair sobre a empresa fiscalizada, para as pessoas físicas dos sócios; configurando, destarte, uma distribuição disfarçada de lucros.”*

.....

1.2.1.DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO CONFIGURADA NA TRANSFERÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (ALIENAÇÃO DE AÇÕES DO CAPITAL SOCIAL DA EMPRESA CIA INDUSTRIAL E MERCANTIL DE CIMENTOS)

.....

39. *Logo, será este ganho de capital tributado de ofício por esta fiscalização na condição de distribuição disfarçada de lucro, através da lavratura de autos de infração específicos de IRPJ e da CSLL, nesta data.”*

Acrescente-se que no corpo do auto de infração, descreveu-se a infração nos seguintes termos:

“DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.
ALIENAÇÃO DE BEM À PESSOA LIGADA POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO.

Falta de adição ao lucro líquido do exercício, da diferença entre o valor de mercado e o da alienação de bem, feita à pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado, caracterizando distribuição disfarçada de lucros, conforme descrição dos fatos que se encontra devidamente circunstanciada no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que passa a fazer parte do presente Auto de Infração como se aqui transcrito fosse.

.....

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2002:

Art.3º da Lei nº 9.249/95.

*Arts. 247, 249, inciso II, 251, **464, inciso I, 465, 466 e 467, inciso I do RIR/99” (destaquei)***

Quanto às multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas, vale dizer que, não obstante haver vários julgados que as afastam quando exigidas concomitantemente à multa de ofício proporcional, não há jurisprudência consolidada na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto aos fatos geradores ocorridos após a vigência da Medida Provisória nº 351, de 22/1/07, convertida na Lei nº 11.488, de 15/6/07, que procedeu a alterações no art.44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deixando ainda mais evidente duas hipóteses de incidência distintas, conforme se vê abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

.....

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 nº 11.488, de 2007)

Assim, presentes os substratos fáticos (falta do pagamento de imposto ou contribuição; e falta de pagamento das estimativas), é de rigor a incidência das duas multas, sob pena de se negar vigência à lei federal, o que é vedado ainda que sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme apregoa o Enunciado nº 2 da súmula do CARF (“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”), em conformidade com o art.26-A do Decreto nº 70.235/72 e art.59 do Decreto nº 7.574, de 29/9/11.

A Lei nº 9.430/96 estabelece hipóteses de incidência distintas para a multa proporcional ao imposto ou contribuição apurados ao final do ano-calendário e para a multa por insuficiência/falta de recolhimento de estimativas. São previsões não excludentes, de tal modo que podem ser exigidas mesmo que concomitantemente, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativas para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”. Vários foram os julgados proferidos neste sentido, como por exemplo:

“(…) MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA PROPORCIONAL, CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (...)” (1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.083, de 29/09/09).

“(…) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro, além disso, não há no direito tributário algo semelhante ao princípio da consunção (absorção) do direito

penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas (...)” (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-00.610, de 30/08/10)

“(…) INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. Em função de expressa previsão legal, deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração” (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-23510, Rel. Leonardo de Andrade Couto, Sessão de 26/06/08).

“(…) CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA E A MULTA VINCULADA AO TRIBUTO - Em virtude de se tratarem de infrações distintas, a multa de ofício aplicada isoladamente, pela falta de recolhimento da CSLL apurada por estimativa, pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício, aplicada sobre a contribuição devida sobre a base cálculo anual da CSLL”. (1º CC, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 193-00017, Rel. Ester Marques Lins de Souza, Sessão de 13/10/08).

Acerca da discussão, vale reproduzir alguns dos fundamentos constantes do acórdão nº 1302-001.130, de 11/6/13, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Rel. Cons. Alberto Pinto Souza Júnior:

“[...] O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

.....

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ - estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

.....

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do

ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Acrescento, com base em lições de Guilherme de Souza Nucci (in Manual de Direito Penal, 4ª ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pp.151-152), que o princípio/critério da absorção (ou consunção) incide:

“[...] Quando o fato previsto por uma lei está, igualmente, contido em outra de maior amplitude, aplica-se somente esta última. Em outras palavras, quando a infração prevista na primeira norma constituir simples fase de realização da segunda infração, prevista em dispositivo diverso, deve-se aplicar apenas a última. Conforme esclarece Nicás, ocorre a consunção quando determinado tipo penal absorve o desvalor de outro, excluindo-se este da sua função punitiva. A consunção provoca o esvaziamento de uma das normas, que desaparece subsumida pela outra (El concurso de nomas penales, p.157).

Trata-se da hipótese de crime-meio e crime-fim. É o que se dá, por exemplo, no tocante à violação de domicílio com a finalidade de praticar furto a uma residência. A violação é mera fase de execução do delito patrimonial. O crime de homicídio, por sua vez, absorve o porte ilegal de arma, pois esta infração penal constitui-se simples meio para a eliminação da vítima. O estelionato absorve o falso, fase de execução do primeiro”.

Ora, tal construção doutrinária e jurisprudencial não se aplica ao caso concreto. A falta de recolhimento de estimativas mensais não constitui fase do não recolhimento do imposto ou contribuição apurados ao final do ano-calendário, de modo que o tipo tributário que impõe a exigência da multa proporcional ao tributo devido não absorve o desvalor apontado na norma que tipifica a penalidade isolada pela falta de recolhimento das exações à época própria, após o encerramento dos respectivos períodos mensais.

Quando se constata que o contribuinte, considerando a infração revelada pela fiscalização, deixou de apurar e recolher as estimativas mensais em conformidade com a legislação de regência, diz-se ocorrido o fato gerador a legitimar a exigência nos moldes em que constituída. Dispensá-la significa, com a devida vênia a vozes dissonantes, construção que, como visto, não encontra acolhimento na adequada interpretação da lei de regência.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro André Mendes de Moura.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, peço vênia para divergir quanto à interpretação dada às conclusões da ação fiscal.

Isso porque, conforme apresentado de maneira bastante didática pelo relator, a autuação deu-se em razão de a autoridade autuante entender que ocorreu um planejamento tributário abusivo. A recorrente (pessoa jurídica), em vez de alienar diretamente suas ações da CIMEC para a Camargo Corrêa, consumou a operação por meio de seus sócios (pessoas físicas), o que resultou em uma tributação de ganho de capital favorecida.

Vale transcrever fragmentos do Termo de Encerramento de Ação Fiscal (TEAF) de fls. 26/47, no qual a autoridade tributária relata os fatos que fundamentaram a autuação:

16. A prática adotada pela administração da "DISLUB" consistiu numa série de procedimentos, realizados num curto intervalo de tempo, com o objetivo de construir uma situação contábil que lhe permitisse a tributação do ganho de capital nas pessoas físicas dos sócios, ao invés de fazê-lo na própria empresa "DISLUB". Nestes procedimentos, não se verifica a realização de desembolsos financeiros por parte dos sócios adquirentes, fato que não ocorreria numa transação de livre mercado.

17. No caso em tela observamos uma clara falta de propósito negocial, uma vez que a empresa fiscalizada optou por uma forma mais complexa diante da possibilidade de um ato puro e simples de venda de participação societária. Também corrobora esta constatação o fato da alienação ter sido feita aos sócios sem o recebimento de valor algum, apenas de forma escriturai: as ações passaram para o nome dos sócios, ficando estes como devedores da "DISLUB".

18. Com efeito, ficou evidente que a sequência de atos praticados objetivou unicamente reduzir a tributação através da transferência da sujeição passiva da "DISLUB" para os seus sócios. Recapitulamos que a "DISLUB" transferiu sua participação societária na "CIMEC" para os seus sócios pessoas físicas, sem ter recebido valor algum na negociação, ficando apenas com um direito creditório. Momentos depois, estes sócios venderam suas ações para a Camargo Correa S/A por um valor bem superior ao de aquisição. Ato contínuo, retornam estes recursos como aumento de capital social na "DISLUB". Ressalte-se ainda que a transferência das ações deu-se de forma paulatina, na medida em que a compradora estava para efetuar seus pagamentos. Com isso, a tributação do ganho de capital da operação recaiu nos sócios "HUMBERTO", "SERGIO" e "VALDYR".

Ocorre que, em seguida, entendo que a autoridade autuante incorreu em **equivoco** ao tipificar a autuação como uma distribuição disfarçada de lucros (DDL), como se pode observar no item 31 do TEAF:

31. Considerando os fatos aqui narrados, essa auditoria fiscal entendeu que a sequência de operações desenvolvidas pela fiscalizada conjuntamente com seus sócios, resultante na transferência da tributação do ganho de capital para as pessoas físicas destes, na verdade deve ser entendida como uma distribuição disfarçada de lucros, pois o valor praticado na alienação das ações da empresa "CIMEC" aos sócios, foi notoriamente inferior ao de mercado, qual seja, o valor pago pela adquirente Camargo Correa S/A (terceiro independente) aos sócios vendedores.

32. A tributação dar-se-á desta forma em virtude de restar comprovado que a "DISLUB", possuidora originária da participação societária na "CIMEC", é o real sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que a transferência aos sócios e posterior alienação das ações da "CIMEC", deu-se tão somente para buscar minimizar a tributação do ganho de capital.

33. Em conclusão, estamos diante de uma sequência de operações, cujo único objetivo foi o de transferir a tributação do ganho de capital na alienação de participação societária, que deveria recair sobre a empresa fiscalizada, para as pessoas físicas dos sócios; configurando, destarte, uma distribuição disfarçada de lucro.

A confusão fica mais evidente quando a base de cálculo da infração é apurada, conforme esclarecimentos nos itens 38 e 39 do TEAF:

38. O ganho de capital da "DISLUB" na alienação da participação societária na "CIMEC" é apurado nos valores abaixo, tendo o custo contábil da participação societária alienada sido apurado a partir da contabilidade e das DIRPF dos sócios:

<i>Data</i>	<i>Descrição</i>	<i>Valor (R\$)</i>
12/03/2008	Receita da alienação	14.361.764,40
	(-) Custo contábil da participação societária alienada	(5.308.800,00)
	*Investimento Permanente na CIMEC (5.308 ações)	
	(=) Ganho de capital na alienação da participação	9.052.964,40
22/08/2008	Receita da alienação	22.203.515,41
	(-) Custo contábil da participação societária alienada	(1.328.000,00)
	*Investimento Permanente na CIMEC (1.328 ações)	
	(=) Ganho de capital na alienação da participação	20.875.515,41

39. Logo, será este ganho de capital tributado de ofício por esta fiscalização na condição de distribuição disfarçada de lucro, através da lavratura de autos de infração específicos do IRPJ e da CSLL, nesta data.

A apuração do ganho de capital fica demonstrada tanto no aspecto temporal quanto no material. As datas apresentadas como fato gerador 12/03/2008 (item 9.4 do TEAF) e 22/08/2008 (item 9.7 do TEAF) são precisamente aquelas em que ocorreram as vendas das ações da CIMEC pelos sócios pessoas físicas. Conforme quadro no item 37 do TEAF, a primeiro pagamento da venda foi efetuado em 12/03/2008, e o segundo em 22/08/2008. E o *quantum* é exatamente a diferença entre o custo contábil da participação societária alienada e o valor pago na venda das ações.

Ora, a autuação fiscal não trata de DDL. Por isso que qualquer análise do aspecto temporal, levando-se em consideração a distribuição disfarçada de lucros, não guarda nenhuma correspondência com os fatos geradores lançados no auto de infração.

Portanto, a questão que se coloca é a seguinte: a tipificação dada pela Fiscalização, de **DDL**, ainda que imprecisa, teria o condão de descaracterizar a autuação, considerando que a descrição de fatos e a apuração da base de cálculo ampara-se na hipótese de incidência do **ganho de capital**?

Entendo que não. Apreciando a impugnação e o recurso voluntário interposto pela recorrente, percebe-se que houve uma perfeita compreensão dos fatos narrados pela Fiscalização, ou seja, não restou caracterizado nenhum cerceamento de defesa. Por sua vez, o relato elaborado pela autoridade fiscal mostra-se claro, ao discorrer sobre os fatos e as razões pelas quais entendeu ser cabível a autuação. Apesar de ter concluído pela tipificação incorreta, não eivou de nulidade o procedimento fiscal.

Há que se destacar a jurisprudência do CARF, transcrita a seguir, no sentido de que a deficiência no enquadramento legal, por si só, não prejudica a defesa, desde que os fatos estejam devidamente descritos na autuação e permitam a adequada compreensão por parte da contribuinte, tanto que contesta, com detalhamento, as razões apresentadas pela Fiscalização.

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

O sujeito passivo defende-se dos fatos imputados e não da capitulação legal que pode, ou não, estar correta.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas.

A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável. (Acórdão nº 1802001.296, sessão de 04/07/2012).

AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal. (Acórdão nº 10248.141, sessão de 25/01/2007).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas (Acórdão 10806.208, sessão de 17/08/2000).

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/0103.264, de 19/03/2001, publicado no DOU em 24/09/2001) também já se pronunciou nesse sentido:

A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dele se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado.

E, diante do exposto, apreciando o caso concreto na ótica da infração tributária ganho de capital, entendo não haver reparos na autuação fiscal.

Enfim, no que concerne ao afastamento da multa isolada aplicada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, em razão de concomitância como a multa proporcional de 75%, também peço vênha para discordar do relator. São infrações

Processo nº10480.725955/2012-13
Acórdão n.º **1103-001.097**

S1-C1T3
Fl. 1.381

distintas, cada qual com hipótese de incidência particular, com previsão legal, e não se comunicam.

Pelas razões expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado Digitalmente)

André Mendes de Moura