



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

Processo nº 10480.726868/2012-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.746 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL - Ganho de capital
Recorrente CARRILHO ADMINISTRADORA E CONSTRUTORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA. A prática de operações cuja única motivação consiste na criação artificial de condições para auferir-se vantagens tributárias não é oponível à Fazenda Pública.

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS A MAIOR POR SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. A imputação de pagamentos somente é possível, em procedimento fiscal ou em julgamento, em face de crédito do mesmo tributo, do mesmo período de apuração, e devido pelo mesmo sujeito passivo. Na ausência de um destes elementos, a hipótese é de compensação, expressamente vedada por lei em face de direito creditório apurado por outro sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por maioria de votos, REJEITAR a arguição de nulidade, divergindo a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio; e 2) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Talita Pimenta Félix que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Fez declaração de voto o Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

CARRILHO ADMINISTRADORA E CONSTRUTORA LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 15/06/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 21.550.991,15.

A autoridade lançadora apurou omissão de receita não operacional na alienação a seus sócios Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque, de investimentos antes detidos pela autuada na empresa Cia. Industrial e Mercantil de Cimentos – CIMEC. Descrevendo as operações realizadas para venda da referida participação societária à Camargo Corrêa S/A, a autoridade lançadora concluiu que a contribuinte *apenas transferiu a tributação do ganho de capital na venda das ações da CIMEC para as pessoas físicas dos sócios, uma vez que, o valor de alienação para estes foi o custo contábil da participação societária constante na escrituração da fiscalizada*, bem inferior ao de mercado, obtido quando da alienação à Camargo Correa S/A.

Observou que os sócios Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque somente promoveram o pagamento relativo à aquisição de ações depois de efetivado o pagamento da venda realizada a Camargo Corrêa S/A. Relacionando *outros fatores que chamam atenção na operação*, a autoridade lançadora asseverou que *os atos negociais praticados se deram em direção contrária à norma legal, unicamente com o intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária de forma a diminuir sua tributação*. Destacando que as operações foram *estruturadas em seqüência* e que *não garantem a legitimidade do conjunto*, sendo realizadas *num curto intervalo de tempo*, asseverou que *deve o Fisco coibir e, para fins de tributação, desconsiderar os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo ou a evitá-lo ou a ocultar a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*. Observou *clara falta de propósito negocial* ante a opção *por uma forma mais complexa diante da possibilidade de um ato puro e simples de venda de participação societária*, acrescentou que os procedimentos adotados *não passaram de atos formais desprovidos de motivação econômica e propósito negocial, uma vez que não houve desembolsos financeiros por parte dos sócios adquirentes* e concluiu *ser evidente que a seqüência de atos praticados objetivou unicamente reduzir a tributação através da transferência da sujeição passiva, do ganho de capital da “CARRILHO” para os seus sócios*.

Apurou, assim, o ganho de capital auferido pela pessoa jurídica na referida alienação, tendo em conta o valor acordado e pago por Camargo Corrêa S/A e o custo contábil da participação societária. Referido valor foi adicionado ao lucro presumido dos 1º e 3º trimestres do ano-calendário 2008.

Impugnando a exigência, a contribuinte apontou incongruências na acusação fiscal e a *ausência de tipificação legal para a exigência fiscal* como motivos de nulidade do lançamento. No mérito, procurou justificar a venda de ações da CIMEC para seus sócios em *razão das condições econômicas da alienante e da alienada* e invocou a prevalência dos

registros presentes em seus Livros de Registro de Ações Nominativas, desmerecendo os efeitos de seu registro posterior. Por fim, defendeu a *obrigatoriedade do aproveitamento do imposto já pago* por seus sócios, destacando que o pedido de restituição de indébito pelas pessoas físicas não seria razoável à luz dos princípios da moralidade e da eficiência, além de desfavorecer a autuada com a majoração da multa de ofício aplicada, retardar a percepção pelas pessoas físicas e ainda correr o risco da prescrição.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- O lançamento é válido, e fundamentando na constatação de omissão de ganho de capital decorrente da alienação de investimento à Camargo Correa S/A, conforme expresso no Termo de Encerramento da ação fiscal;
- *A sequência de operações no sentido de transferir a titularidade da participação na CIMEC para os sócios Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque, sem prejuízo ou ganho para a interessada, e, logo após, num curto período de tempo, para a Camargo Correa, evidencia não houve outro propósito senão a economia no pagamento de tributos, com a transferência do ganho de capital para esses sócios.*
- *A falta de propósito comercial caracteriza abuso de direito³, o que implica que os efeitos do ato maculado pelo defeito não são oponíveis na esfera tributária.*
- *... quanto ao aproveitamento do imposto pago pelos sócios Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque, cumpre informar esta instância julgadora não tem competência para fazê-lo. O pleito deve ser dirigido à Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do contribuinte.*

Cientificada pessoalmente da decisão de 1ª instância em 15/03/2013 (fl. 732), antes de se verificar a ciência por meio da disponibilização da decisão na Caixa Postal “E-CAC” (fls. 737/738), a contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivamente em 12/04/2013 (fl. 740/772).

Inicialmente faz breve resumo da demanda, historiando os fatos ocorridos, e destacando que, embora não informado pela autoridade fiscal, *o patrimônio líquido da CIMEC, em 31/12/2007, considerando os prejuízos que vinha acumulando nos anos anteriores, era de R\$ 12.080.498,06*, de modo que a venda das participações a seus sócios em 03/01/2008 *foi realizada por valor proporcional a 158% do patrimônio líquido da CIMEC em 31/12/2007*. Reporta-se aos contratos firmados e à regularidade da transferência formalizada no Livro de Registro de Ações Nominativas e no Livro de Transferência de Ações Nominativas da CIMEC, e observa que mesmo em face destes elementos a autoridade fiscal entendeu que a venda aos sócios deveria ser desconsiderada. Na sequência, reafirma a existência de *contradição entre a Descrição dos Fatos e o Termo de Encerramento*, para depois relatar os termos de sua impugnação e abordar a decisão recorrida.

Trata dos *vícios materiais dos lançamentos tributários objeto deste processo administrativo*, inicialmente abordando a já mencionada *incongruência e contradição na descrição da infração imputada à contribuinte*, em razão da qual não lhe foi possível

identificar qual é, de fato, a acusação da autoridade fiscal: se omissão de ganho de capital, que decorreria da alienação de participação societária da RECORRENTE para seus sócios, ou ganho de capital que teria a RECORRENTE auferido na alienação da participação societária diretamente à Camargo Correa S/A, em face da desconsideração da alienação anterior aos sócios. Acrescenta que a referência, na descrição dos fatos no auto de infração, à alienação do investimento pelo valor do patrimônio líquido é imprópria, porque a venda foi realizada pelo valor de custo do investimento, e este correspondia a 158% do patrimônio líquido da investida à época.

Reporta-se aos requisitos expressos no art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 para afirmar o prejuízo ao exercício de sua defesa, transcreve doutrina e consigna que *era dever da Autoridade Fiscal delimitar, de forma clara e precisa, a infração supostamente cometida*. A ambigüidade presente na acusação determinaria a declaração de nulidade dos lançamentos, consoante julgados administrativos e outros excertos doutrinários que cita. Finaliza frisando que *as acusações realizadas pela autoridade fiscal são contraditórias*, e produz quadro sinótico para evidenciar tal circunstância.

Diz que a autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu o descompasso antes referido, mas tentou justificá-lo aduzindo que no auto de infração é feito mero “*resumo*” da infração, a qual estaria circunstanciada no Termo de Encerramento da Ação Fiscal. Discorda, porém, desta forma de construção do auto de infração, dado o prejuízo causado à sua defesa, e como as acusações seriam contraditórias, aduz não ter a autoridade julgadora de 1ª instância esclarecido porque deveriam prevalecer as razões do Termo de Encerramento da ação fiscal, ressaltando que *não cabe ao contribuinte ou à autoridade julgadora escolher, dentre as acusações conflitantes da autoridade fiscal, qual é a preponderante*. Acrescenta que a alienação aos sócios não se verificou pelo valor do patrimônio líquido, como consignado no auto de infração, mas sim por valor bastante superior a ele (158%).

Prossegue argüindo a nulidade do lançamento em razão da *ausência de tipificação legal para exigência fiscal*. Reproduz o enquadramento legal consignado no lançamento e assevera que *nenhum deles autoriza a autoridade fiscal a caracterizar, por presunção legal, a ocorrência de omissão de ganho de capital*. Cumpria-lhe, assim, comprovar que a venda ocorreu por preço superior ao declarado e foi omitida a diferença do ganho tributável, e não fundamentar-se em presunção (sem previsão legal aplicável) de que o preço deveria ter sido superior. Reporta-se a julgado deste Conselho e acrescenta que a decisão recorrida não indica qualquer fundamento legal, seja para (i) fazer prevalecer a infração descrita no Termo de Encerramento da Ação Fiscal sobre aquela indicada na Descrição dos Fatos do próprio auto de infração; (ii) seja para justificar a presunção adotada pela fiscalização para desconsiderar o valor praticado entre a RECORRENTE e seus sócios, quando da venda da participação na CIMEC.

Na sequência, *por dever de cautela, e ainda que de forma precária, em razão da dificuldade que lhe é imposta pelos vícios antes mencionados*, a recorrente apresenta suas razões de mérito contra as duas acusações mencionadas. Tendo em conta que para a autoridade julgadora de 1ª instância *a infração seria a venda direta dos ativos à Camargo Corrêa*, enuncia as justificativas apresentadas para manutenção da exigência e a elas opõe o fato de a transação entre a recorrente e seus sócios ter sido realizada *em condições comutativas, em especial quando se considera as perdas que a CIMEC vinha enfrentando, mês a mês, sendo também inegável que realizada no interesse da recorrente*. Discorre sobre os prejuízos acumulados por CIMEC, seu alto nível de endividamento bancário e a repercussão destas

circunstâncias nos limites de crédito da recorrente, refutando a afirmação de que houve falta de propósito negocial na venda realizada pela RECORRENTE aos seus sócios nem que não houve ganho para a RECORRENTE na operação. Acrescenta que as incongruências nas datas do registro contábil da alienação pela RECORRENTE aos sócios, mencionadas pela autoridade julgadora de 1ª instância, não se sustentam frente à regular autenticação dos Livros de Registro de Ações Nominativas e do Livro de Transferências de Ações Nominativas da CIMEC, e também porque a autoridade fiscal acatou a venda como realizada em 03/01/2008, sem apresentar qualquer alegação de falsidade ou adulteração nos livros da CIMEC, ou nas condições acordadas nos respectivos contratos de cessão e transferência de ações celebrados entre a RECORRENTE e seus sócios.

Cogita que a autoridade fiscal entendeu que, como a RECORRENTE não teve ganho de capital na venda aos seus sócios e o preço somente foi por eles pago em 09/04/2008, deveria ser desconsiderada a venda aos seus sócios e tributada, na RECORRENTE, a venda por eles realizada à Camargo Correa S/A. Contudo, esta pretensão não teria fundamento, porque a Fiscalização não suscitou qualquer falsidade na venda de ações promovida em 03/01/2008, e é incontroverso que o preço foi pago nos termos do contrato, até porque, questionada, Camargo Correa S/A expressamente afirmou que não adquiriu ações da recorrente.

A Fiscalização, assim, ateu-se a um fato isolado (pagamento a prazo) para desconsiderar toda a operação regularmente realizada. Ao final, houve abuso de direito por parte do Fisco, que presumiu não ter ocorrido a venda pelos sócios da recorrente à Camargo Correa S/A, em que pese todos os fatos em contrário. Defende que a presunção deve estar prevista na lei tributária, e não foi apresentado fundamento legal neste sentido. Por sua vez, se a acusação da fiscalização é de simulação, demandaria prova, e todos os aspectos aqui mencionados são contrários à sua ocorrência. Reproduz jurisprudência e conclui que *havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 142 do CTN. O imposto, por definição (CTN, art. 3º), não pode ser usado como medida compensatória de fato superveniente ocorrido após a venda das ações aos sócios da recorrente.*

Subsidiariamente defende a obrigatoriedade do aproveitamento do imposto já pago, afirmando que houve erro na apuração do imposto devido, reportando-se aos documentos juntados à impugnação que demonstram os valores pagos pelos sócios da recorrente, e asseverando que:

72. Por qualquer das acusações apontadas no Auto de Infração, o imposto pago pelos Srs. Ricardo, Antônio, Leonardo e Juliana, na venda das ações à Camargo Correa S/A, deve ser aproveitado no lançamento. De fato: (i) se considerado, como valor de venda da RECORRENTE aos Srs. Ricardo, Antônio, Leonardo e Juliana, o mesmo valor por qual eles venderam as ações à Camargo Correa S/A, tem-se que, na operação, eles, Srs. Ricardo, Antônio, Leonardo e Juliana, em razão do lançamento, não teriam auferido ganho de capital (o ganho de capital teria sido na RECORRENTE); ou (ii) se considerado que a venda, à Camargo Correa S/A, teria sido realizada diretamente pela RECORRENTE, tem-se que os Srs. Ricardo, Antônio, Leonardo e Juliana não teriam igualmente ganho de capital.

Assim, como parte do tributo apurado através do presente Auto de Infração já foi efetivamente pago, ainda que pelas pessoas físicas dos sócios da RECORRENTE, seria obrigatório o afastamento proporcional da exigência tributária apurada em desfavor da ora

RECORRENTE, como se fundamenta adiante. Por sua vez, a instância julgadora tem sim competência para analisar este pedido. Isto porque a redução do imposto ora exigido é decorrente da decisão administrativa que (eventualmente) decidir pela desconsideração da operação praticada entre a RECORRENTE e seus sócios, e demais disso esta providência influi no cálculo da multa de ofício e dos juros de mora aqui lançados. Acrescenta que o pedido de restituição do indébito pelas pessoas físicas ofenderia os princípios constitucionais da moralidade e da eficiência, se reconhecido que houve pagamento indevido pelos sócios pessoas físicas, e afirma que em caso contrário haveria verdadeiro locupletamento sem causa da Fazenda Pública, pois se encontra na posse/propriedade dos valores já pagos pelos sócios da recorrente, mas exige multa em relação à mesma renda e ao mesmo fato tributável. Cita jurisprudência administrativa em favor deste entendimento.

Ao final, pede:

- (i) *preliminarmente, que seja reconhecida, com fundamento no art. 142 do CTN, no art. 10º do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 5º da Constituição Federal de 1988, a nulidade dos lançamentos, cancelando os respectivos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, em face (a) de vício material consubstanciado em erro na construção do auto de infração, em razão das incongruências e dos conflitos havidos na descrição dos fatos e motivação do lançamento; e (b) de vício formal consubstanciado na ausência de tipificação legal para presunção de omissão de receitas na venda realizada pela RECORRENTE aos Srs. Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque;*
- (ii) *alternativamente, caso não acolhidas as preliminares de nulidades suscitadas, que seja, no mérito, julgados totalmente improcedentes os lançamentos, tendo em vista a regularidade das operações praticadas entre a RECORRENTE e os Srs. Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque; e*
- (iii) *ainda, caso não acolhido qualquer dos pedidos anteriores e, como pedido sucessivo eventual, que na apuração do IRPJ, através do respectivo Auto de Infração ora impugnado, seja considerado o imposto de renda efetivamente pago, pelos Srs. Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque, na apuração do ganho de capital auferido na venda das ações à Camargo Corrêa, devendo incidir multa e juros apenas sobre o crédito tributário remanescente assim apurado.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente principia o mérito de sua defesa apontando *incongruências na descrição da infração imputada à contribuinte*, na medida em que a autoridade lançadora afirmou no Auto de Infração ter havido omissão de ganho de capital na alienação de participação societária realizada pela recorrente aos seus sócios, mas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal defendeu a *inexistência da operação de compra e venda realizada aos sócios*, afirmando que a pessoa jurídica autuada seria a efetiva alienante do investimento na CIMEC.

Não procede a dúvida aventada pela recorrente. A autoridade lançadora promoveu a exigência correspondente ao ganho de capital na alienação da participação societária em referência porque concluiu que ele deveria ter sido tributado na pessoa jurídica autuada, verdadeira alienante, o que foi evitado mediante prévia alienação do investimento aos seus sócios pessoas físicas pelo valor do custo contábil. Assim, está correta a conclusão do Termo de Encerramento da Ação Fiscal no sentido de que *o procedimento adotado simplesmente transfere a tributação do ganho de capital da alienação da participação societária na “CIMEC” da “CARRILHO” para as pessoas físicas dos sócios da autuada*, bem como a infração apontada no lançamento de *omissão de ganho de capital correspondente à diferença entre o valor de mercado e o da alienação de participação societária, feita à pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado*. Como o investimento foi previamente alienado aos sócios pessoas físicas pelo custo contábil, a diferença entre este e o valor de alienação à real adquirente (valor de mercado) corresponde ao ganho de capital omitido pela pessoa jurídica.

A omissão, nestes termos, decorre, sim, de *ganho de capital que teria a RECORRENTE auferido na alienação da participação societária diretamente à Camargo Correa S/A*, como dito na defesa, e corresponde ao ganho de capital omitido na *alienação de participação societária da RECORRENTE para seus sócios*, na medida em que nesta alienação o investimento foi baixado em contrapartida ao seu exato valor contábil, portanto sem apuração de qualquer ganho. Em suma, no entender da Fiscalização, se a autuada transferisse o investimento por ela detido na CIMEC aos seus sócios pelo valor de mercado, objetivamente oferecido pelo futuro adquirente, o ganho de capital teria sido regularmente tributado. Ao promover a baixa do investimento em favor de seus sócios pelo valor contábil, materializou-se a omissão aqui imputada à pessoa jurídica.

Não se verificam, portanto, *acusações conflitantes da autoridade fiscal*, e não prospera a dúvida levantada acerca da *efetiva infração* imputada contra a recorrente. Uma leitura rápida da infração descrita no Auto de Infração pode até permitir a argumentação desenvolvida pela recorrente. Todavia, a análise conjunta daquela descrição com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal que o complementa, como expresso no Auto de Infração, somente autoriza concluir que a Fiscalização se reportava, efetivamente, à omissão de ganho de capital por aquela que era a verdadeira alienante da participação societária previamente transferida aos seus sócios.

Em verdade, há apenas um erro material na indicação do título da infração na descrição dos fatos do Auto de Infração, onde constou: *Ganhos de Capital – Alienação de Investimento Avaliado pelo Valor do Patrimônio Líquido*, porque não se teve em conta esta característica do investimento alienado. Mas esta incorreção não causou qualquer prejuízo à defesa, porque toda a acusação fiscal, inclusive a descrição resumida da infração consignada na seqüência daquele título, enuncia claramente os parâmetros de cálculo da receita omitida. Em consequência, não houve ofensa ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, ao art. 142 do CTN, ou cerceamento ao direito de defesa da autuada.

A recorrente entende também prejudicado o lançamento por *ausência de tipificação legal para exigência fiscal*, na medida em que os dispositivos legais indicados não autorizam a autoridade fiscal a presumir a ocorrência de omissão de ganho de capital.

Contudo, ao contrário do que diz a defesa, a Fiscalização não só *alega que a venda ocorreu por preço superior ao declarado*, como também que a alienante era, na verdade, a autuada. Reuniu, assim, as provas que entendeu suficientes para desqualificar a operação intermediária realizada, as quais serão mais adiante analisadas. Por sua vez, se a Fiscalização, de fato, desconsiderou o valor praticado entre a recorrente e seus sócios, quando da venda da participação na CIMEC, e tomou como referência desta alienação o custo contábil, esta matéria também diz respeito ao mérito e será, adiante, analisada.

Assim, considerando que os artigos citados pela Fiscalização (arts. 521, 522 e 528 do RIR/99) tratam, precisamente, da tributação do ganho de capital por pessoas jurídicas tributadas na sistemática do lucro presumido, como é o caso da autuada, não se verifica a omissão que, no entender da recorrente, invalidaria o lançamento.

Esclareça-se, ainda, que o recurso voluntário interposto não abordou aspectos referentes à incompatibilidade da presente exigência com as normas que regem a distribuição disfarçada de lucros, e tais aspectos somente foram veiculados em sustentação oral, na qual a recorrente se reportou, inclusive, à decisão favorável da antiga 3ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento em face de exigência veiculada contra outra pessoa jurídica que também alienou sua participação societária na CIMEC em circunstâncias semelhantes às aqui verificadas.

Frente a tal contexto, cumpre observar que a presunção de distribuição disfarçada de lucros foi originalmente estipulada em face dos contribuinte sujeitos à tributação segundo a sistemática do lucro real, e além de a presente exigência observar a opção da contribuinte pelo lucro presumido, aquela presunção também não tem lugar porque há evidências suficientes dos fatos efetivamente ocorridos, o que dispensa a construção dos indícios previstos no art. 464 do RIR/99 para determinação dos valores que seriam passíveis de tributação na fiscalizada.

Por sua vez, a decisão proferida pela antiga 3ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento, além de ter em conta exigência formulada segundo a sistemática do lucro real, foi tomada por maioria de votos, restando vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes Moura, sendo que da declaração de voto apresentado por este último extrai-se:

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:

[...]

*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:*

[...]

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

[...]

*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.

[...]

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

Aqui, como demonstrado, a acusação somente reflete a ocorrência de ganho de capital não tributado na sistemática do lucro presumido. As referências a expressões usadas na legislação que rege a presunção de distribuição disfarçada de lucros foram feitas em termos comuns, e não com vistas a firmar os indícios ali tratados. Ademais, nenhuma referência há ao art. 464 do RIR/99. Logo, as circunstâncias presentes nestes autos são totalmente distintas daquelas que ensejaram a decisão consubstanciada no Acórdão nº 1103-001.097, como bem demonstram os seguintes excertos extraídos do voto condutor do Conselheiro Marcos Shiguelo Takata:

*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.*

[...]

*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?

[...]

*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.

[...]

*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:*

[...]

*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).

[...]

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, colocandose em planos de valor diversos o motivo e a razão da requalificação jurídica, e a (requalificação jurídica) ultimada por DDL.

No presente caso não houve este descompasso na acusação. Ainda que a presente exigência tenha sido formulada pelo mesmo agente fiscal, e no mesmo momento em que formalizado aquele lançamento, a circunstância específica da autuada ser optante pelo lucro presumido evitou a qualificação jurídica da operação como distribuição disfarçada dos lucros, e a acusação repousou sobre a existência de ganho de capital não tributado, compatível com os fatos descritos, e especialmente com a data de sua ocorrência, qual seja, 12/03/2008 e 22/08/2008, quando ocorrida a suposta alienação da CIMEC pelos sócios pessoas físicas à empresa Camargo Corrêa S/A.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento.

No mérito, a recorrente afirma que a venda do investimento aos seus sócios foi realizada *por valor correspondente a 158% do patrimônio líquido (valor contábil) da CIMEC*, a evidenciar que a venda se realizou em condições comutativas, bem como no

interesse da recorrente, tendo em conta os prejuízos e dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa alienada, com repercussões nos limites de crédito da recorrente, necessário para o exercício de suas atividades no ramo imobiliário.

Todavia, não há reparos à decisão recorrida que, quanto a estas alegações, trouxe expresso que:

22. Não há acordar com as razões da defesa. Antes de tudo, baldadas as contraposições à “alienação” da participação aos sócios em si, pois que, como visto, a infração se trata de ganho de capital (receita não operacional) decorrente da alienação direta da participação na CIMEC à Camargo Correa S.A.

23. Ante as seguintes evidências, extraídas dos itens 8.2 a 9.8 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, onde se descreve em detalhes a dinâmica da transferência da participação da CIMEC para os sócios da Carrilho, em 03.01.2008 e 21.08.2008, e destes a Camargo Correa S/A, em 12.03.2008 e 22.08.2008, resta claro, a “alienação” da participação na CIMEC para os sócios da Carrilho, e destes para a Camargo Correa deu-se apenas de forma escritural:

23.1 - As ações supostamente vendidas aos sócios o foram pelo **custo contábil**; não se levou em conta o seu valor de mercado.

23.2 - A forma de pagamento se deu integralmente a prazo, ou seja, as ações foram transferidas sem que a Carrilho recebesse qualquer quantia por elas de antemão; o que veio ocorrer, com lançamentos a débito no caixa geral da empresa (conta 1.1.1.01.001), em 09.04.2008 e 15.09.2008, **depois dos pagamentos efetuados pela Camargo Correa S/A em 12.03.2008 e 22.08.2008** (vide itens 9.4 e 9.8).

23.3 No Livro de Registro de Ações Nominativas da CIMEC a “alienação” das ações de propriedade da Carrilho para os seus sócios teria ocorrido em 30.11.2007. No Livro de Registro de Transferência de Ações Nominativas da CIMEC a referida “alienação” teria ocorrido em 03.01.2008 – não houve com efeito desconsideração dos referidos livros, mas sim a constatação de incongruências entre as datas da suposta alienação aos sócios.

24. A **sequência de operações** no sentido de transferir a titularidade da participação na CIMEC para os sócios Ricardo do Amaral Carrilho, Antônio Benévolo do Amaral Carrilho, Leonardo Monteiro de Albuquerque e Juliana Maria Matos Albuquerque, **sem prejuízo ou ganho para a interessada**, e, logo após, **num curto período de tempo**, para a Camargo Correa, revela não houve outro propósito **senão a economia no pagamento de tributos, com a transferência do ganho de capital para esses sócios**.

25. O fato de observar-se, em determinada operação, a atinente legislação de regência, não implica necessário reconhecimento de seus efeitos na esfera tributária. A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade¹.

26. A falta de propósito negocial caracteriza **abuso de direito**², o que implica os efeitos do ato maculado pelo defeito não são oponíveis na esfera tributária.

27. Essa é a linha de entendimento do Carf, que vem construindo nova visão acerca do Planejamento Tributário, segundo a qual se deve buscar a essência dos atos e

¹ Não basta ser lícito, é preciso ser eficaz perante o Fisco (GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 106)

² No dizer de Luciano Amaro, o abuso de direito se traduziria em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática.

negócios jurídicos empregados³, como se vê do excerto do Acórdão n.º 10323.290/2007, da lavra do Conselheiro Aloysio Percínio:

O autor do voto condutor do acórdão recorrido, com pertinência, também tratou do abuso de direito praticado:

“140. Em suma, não há dúvida de que a interessada tem o direito, previsto na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito. Como tal, uma vez provado tratar-se de operação com esta razão principal, como penso restou provado nestes autos pelos motivos por mim expostos neste voto, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.”

A jurisprudência deste Conselho tem adotado firme posicionamento acerca da **necessidade de propósito negocial** para aceitação das consequências tributárias da operação de incorporação, a exemplo dos seguintes acórdãos:

“OPERAÇÃO ÁGIO. SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQUENTE CISÃO. VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO. Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária. (Ac. 101-95.537/ 2006 - Rec 145171)

OPERAÇÃO COM ÁGIO. SIMULAÇÃO RELATIVA. As operações estruturadas, realizadas em prazo ínfimo, de aporte de capital com ágio, capitalização e alienação, constituem-se em simulação relativa, cujo ato verdadeiro dissimulado foi a alienação das ações. Seu único propósito foi evitar a incidência de ganho de capital. (Ac. 101-96087/ 2007 - Rec. 145921)” (grifouse)

28. Nesse quadro, correta a tributação do ganho de capital na Carrilho, verdadeira alienante da participação societária à Camargo Correa S/A.

Como demonstrado na preliminar de nulidade, a acusação fiscal consistiu em afirmar que a contribuinte autuada era a verdadeira alienante do investimento por ela detido em CIMEC, e em consequência foi aqui tributado o valor do ganho de capital omitido ao se contabilizar a alienação daquele investimento por valor inferior ao real, mediante o registro de sua alienação aos sócios.

A recorrente frisa que a transferência do investimento a seus sócios se fez por valor equivalente a 158% do patrimônio líquido da CIMEC, e reporta-se aos prejuízos e dificuldades financeiras desta para refutar a afirmação de que falta de propósito negocial na venda realizada a seus sócios. Contudo, estas justificativas apenas atribuem propósito negocial à venda do investimento, e não na sua implementação mediante prévia transferência da participação societária pelo custo contábil aos sócios da autuada. Não há qualquer questionamento quanto ao efetivo interesse da recorrente em alienar o investimento. As

³ Para Marcus ABRAHAM (O planejamento tributário e o direito privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 360) o ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte cujo motivo não esteja em sintonia com a realidade econômica que realmente se apresenta poderá ser considerado nulo. Em outras palavras, se o que se fez não foi realizado efetivamente para o que se apresenta, mas o foi por algum outro motivo que tenha relação exclusiva com a redução da carga fiscal, sem que haja efetivamente um motivo intrínseco ao próprio negócio, há que se ter atenção quanto à efetiva validade desta operação, que certamente será questionada pelo Fisco.

irregularidades apontadas cingem-se à forma como esta alienação se processou. Por sua vez, o fato de o custo contábil representar 158% do patrimônio líquido da CIMEC também nada afeta as conclusões fiscais, porque nenhum ganho foi reconhecido pela pessoa jurídica autuada em razão destas circunstâncias.

A recorrente defende a regularidade dos registros da venda do investimento nos livros sociais, e destaca que a própria autoridade fiscal *acata a venda como realizada em 01/03/2008*. De fato, a autoridade fiscal reconhece a ocorrência da alienação em 03/01/2008, e a autoridade julgadora bem observa esta circunstância. Mas o fato de a alienação das ações da autuada para seus sócios ter sido consignada no Livro de Registro de Ações Nominativas da CIMEC em 30/11/2007 está relatado na acusação fiscal como um dos *fatores que chama a atenção na operação*, em conjunto com outras anormalidades resultantes do ajuste promovido entre partes ligadas, por meio do qual foi possível a supressão do ganho ora tributado. São eles:

12.1. o fato da empresa apenas efetuar a alienação de suas ações para os sócios momentos antes do pagamento das parcelas pela empresa compradora, Camargo Correa S/A;

12.2. a alienação é realizada pelo valor do custo contábil da participação societária registrada na escrituração da fiscalizada, sem levar em consideração o valor de mercado da mesma, situação esta que não aconteceria se a venda fosse efetuada para uma pessoa não ligada, ou seja, operando em condições de livre concorrência de mercado;

12.3. a venda das ações para os sócios dá-se de forma integralmente a prazo, ou seja, a propriedade é transferida sem que a “CARRILHO” receba qualquer quantia como forma de pagamento. Outra situação que normalmente não aconteceria numa venda usual praticada no livre mercado, entre pessoas não ligadas;

[...]

Ao final, as operações suspeitas foram realizadas entre pessoas ligadas e com uma vantagem tributária incontestável: afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a totalidade do ganho de capital auferido por pessoa jurídica tributada na sistemática do lucro presumido, e submeter o mesmo ganho à tributação nas pessoas físicas, à alíquota de 15%. Por sua vez, a baixa contábil do investimento mantido pela autuada na CIMEC é registrada em 03/01/2008 e 21/08/2008, para já em 07/03/2008 e 22/08/2008 verificar-se a formalização do contrato de compra do investimento por Camargo Correa S/A, providência certamente precedida de negociações entre as partes, a motivar a transferência do investimento entre pessoas ligadas e reduzir a tributação que seria devida.

Neste contexto, como dito pela Fiscalização, *para fins de tributação, cabe a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado (alienação do investimento na CIMEC através das pessoas físicas dos sócios) e a exigência do tributo incidente sobre a real operação (alienação do investimento na “CIMEC” pela “CARRILHO”)*. Não se trata, portanto, de fazer prevalecer um registro em relação a outro, mas sim analisar a operação em sua integralidade e definir os reais efeitos tributários que dela decorrem.

A recorrente contesta o uso de presunções, assevera que a Fiscalização não apontou a ocorrência de simulação, e reporta-se a declaração de Camargo Correa S/A afirmando que não adquiriu as ações da recorrente. O trabalho fiscal, porém, revela que a formalização da alienação da participação aos sócios decorre apenas de registros escriturais, cuja efetivação demanda apenas o interesse da pessoa jurídica e das pessoas ligadas, *permitindo-lhes conduzir as formas de modo a alcançar uma redução da incidência tributária.*

Os registros com incompatibilidades de datas (fls. 200 e 212) revelam a possibilidade desta manipulação, justamente porque se tratam de operações entre pessoas ligadas. De outro lado, porém, não se trata de propriamente de simulação, motivo pela qual a Fiscalização não se reportou a esta circunstância. Há, como dito na decisão recorrida, o uso abusivo desta facilidade escritural entre pessoas ligadas, que acabou por reduzir o lucro tributável da autuada. Por certo havia interesse negocial na venda do investimento à Camargo Correa S/A, como antes dito, mas uma vez vislumbrada a possibilidade desta venda se efetivar, as partes ligadas alteraram o contexto formal para reduzir a carga tributária que dela decorreria. Irrelevantes, portanto, as justificativas apresentadas para a venda do investimento.

Correta, portanto, a conclusão fiscal no sentido de que o ganho de capital auferido na operação deveria ter sido objeto de tributação na pessoa jurídica autuada, sujeitando-se à incidência direta do IRPJ e da CSLL por se tratar de acréscimo ao lucro presumido, circunstância que, notoriamente, é mais onerosa que a incidência do IRPF prevista nos casos de ganho de capital.

Por fim, no que tange ao aproveitamento do imposto de renda pago pelos sócios da autuada, tratando-se de tributo recolhido por outro sujeito passivo, a hipótese pretendida configura-se como compensação, expressamente vedada no art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, por se verificar entre créditos e débitos de sujeitos passivos diferentes. Ainda que se trate *da mesma renda* e do *mesmo fato tributável*, nos termos referidos pela defesa, não é possível promover a imputação dos recolhimentos apontados à presente exigência porque promovidos por outros sujeitos passivos. A imputação somente é possível quando o crédito tributário e o recolhimento correspondem ao mesmo tributo, ao mesmo fato gerador e ao mesmo sujeito passivo. Na ausência de um destes elementos, o procedimento seria de compensação, sujeita a limites legais como antes indicado.

Eventualmente o reconhecimento dos fatos imputados pela Fiscalização poderia, apenas, permitir aos sócios da autuada reconstituir sua apuração e assim determinar créditos decorrentes de tributos recolhidos indevidamente, passíveis de restituição ou de compensação com débitos próprios. De toda sorte, não cabe a este órgão julgador manifestar-se acerca da existência de crédito, na medida em que este reconhecimento depende de procedimento próprio de iniciativa do interessado, a ser apreciado pela autoridade administrativa que o jurisdiciona, nos termos da legislação vigente.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Inicialmente, ressalto que acompanho a Relatora nas preliminares, pois concordo que não há incongruências na descrição da infração.

Não obstante, não exista a incongruência apontada pela recorrente, verifico, no TVF ora sub examine, uma argumentação um tanto quanto imprecisa ao qualificar a conduta da recorrente, se não vejamos.

No parágrafo 14 do TVF, o autuante diz que: “*Os atos negociais praticados se deram em direção contrária à norma legal*”, o que poderíamos concluir que estaria então qualificando a conduta como simplesmente ilegal, mas também como “fraude à Lei”, pois, no parágrafo 15, o autuante sustenta que “*Trata-se da realizações de operações estruturadas em sequência que, **embora individualmente ostentem legalidade do ponto de vista formal...***”. Ora, sendo formalmente válidas, mas que vão em sentido contrário à norma legal, só podemos concluir que o autuante está qualificando a conduta como fraude à lei (ao espírito da lei). Todavia, no mesmo parágrafo 15, o autuante sustenta que “os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhe é próprio”, ou seja, isso leva a crer que esteja a sustentar que a conduta da recorrente se enquadra em uma simulação relativa. Não obstante, no parágrafo 16, o autuante sustenta a falta de propósito negocial dos atos praticados pela recorrente, para, então, no parágrafo 18 “*in fine*”, sustentar que: “*a fiscalizada buscou criar um planejamento para obter economia tributária, de forma abusiva, em prejuízo do fisco federal*”, ora, a falta de propósito negocial e abuso do direito são elementos que nos leva a pensar que o autuante esteja tratando de elisão fiscal abusiva, na teoria tão conhecida de Marco Aurélio Greco. Em suma, o TVF é impreciso ao qualificar os atos praticados, ou seja, se são fraude à lei, simulação relativa ou uma elisão tributária abusiva.

Entretanto, há uma outra questão muito relevante, pois o autuante afirma, no parágrafo 19 do TVF, que: “Com efeito, ficou evidente que a sequência de atos praticados objetivou unicamente reduzir a tributação através da transferência da sujeição passiva, do ganho de capital, da ‘Carrilho’ para seus sócios”. Certamente, a prova de que teria havido uma redução da carga tributária ao se transferir a tributação do ganho de capital para os sócios, seria um elemento importante na linha de acusação trilhada pelo autuante, especialmente, para configurar a elisão tributária abusiva, mas também para demonstrar que existiria um ato dissimulado sobre o qual incidiria uma carga tributária mais grave. No entanto, o autuante não demonstra o que alega, pois não há qualquer planilha ou cálculo demonstrando que a tributação do ganho de capital pelos sócios gerou uma carga tributária menor do que seria gerada se tivesse sido tributada pela recorrente. Note-se que não se pode verificar a veracidade de tal afirmativa apenas pela comparação das alíquotas nominais em jogo, algo que sequer o autuante fez, mas seria necessário não só comparar a carga tributária sofrida pelas pessoas físicas com aquela que a recorrente efetivamente sofreria se tributada pelo lucro presumido, mas também pelo lucro real (já que poderia, dentro de qualquer planejamento, alterar legalmente a sua modalidade de apuração no ano em que fosse realizar os eventos). Vale lembrar que, in casu, o ônus da prova cabia ao Fisco, pois ele é que está a afirmar que a conduta da recorrente levou a uma redução da carga tributária da operação.

Passo, então, para última parte do meu voto.

Inicialmente, ressalto que o voto da Relatora é muito claro ao sustentar que a fundamentação legal da autuação não faz nenhuma referência ao art. 464 do RIR/99, ou seja, a infração conhecida como distribuição disfarçada de lucros e, certamente, o autuante não o fez porque a recorrente é optante pelo lucro presumido.

Não obstante, trago o assunto à baila, pois é fundamental que compreendamos a infração conhecida como “distribuição disfarçada de lucros”. Peço a paciência dos meus pares, pois faz-se necessário pequena digressão até chegarmos no ponto que efetivamente é pertinente à matéria posta em julgamento.

Inicialmente, há que se entender bem a DDL, pois, a *prima facie*, poder-se-ia concluir equivocadamente, que a DDL seria um procedimento simplesmente para pagar lucros sem tributação para os sócios, o que não é verdade, pois, se assim fosse, tal infração não mais existiria após o art. 10 da Lei 9.249/95 ter isentado a distribuição de lucros. Em verdade, apenas o inciso V do art. 60 do DL 1.598/77 restou revogado tacitamente pelo art. 10 da Lei 9.249/95, tanto que não foi reproduzido no art. 464 do RIR/99. Ora, nas hipóteses de DDL do art. 60 do DL 1.598/77, o que se verifica é a transferência da tributação de uma determinada base tributável para os sócios. Ora, ao vender ao sócio um bem por valor notoriamente inferior ao de mercado, importar em transferir um parcela do patrimônio da pessoa jurídica para o sócio, mas também possibilitar a postergação da tributação, pois apenas quando o sócio alienar o bem é que o ganho seria tributável; porém, pagar a título de aluguel a sócio valor muito acima do de mercado, significa aumentar despesa dedutível e, conseqüentemente, reduzir base tributável na PJ e, por outro lado, aumentar os rendimentos tributáveis tributáveis da pessoa física, ou seja, há também transferência da tributação.

Alguns entendem que o art. 60 do DL 1.598/77 (DDL) trata apenas de simulação, o que levaria a concluir que a norma era então desnecessária, pois, se tratando de simulação, não seria necessário uma norma para dizer que deveria ser desconsiderado o ato simulado e tributado o ato dissimulado, já que essa norma já existe, ou seja, art. 149, VII, do CTN. No entanto, se não foi exigido pelo legislador a comprovação do dolo do contribuinte, por outro lado, não nos parece que o legislador tenha afastado da aplicação do art. 60 a 62 condutas simuladas com o fito também de transferir a tributação aos sócios.

Assim, independentemente se a conduta foi dolosa ou não, a constatação objetiva de atos enquadráveis em uma das hipóteses abstratas dos incisos do art. 60 do DL 1.598/77 leva a qualificá-los como DDL e dar-lhes os efeitos previstos no art. 62 do mesmo diploma. Ocorre que a aplicação deste dispositivo fica limitada às pessoas que apurem o IR sobre o lucro real, por força da literalidade do art. 62 em tela.

Certamente, a discussão do caso em tela envolveria, se o recorrente tivesse optado pelo lucro real, a hipótese de DDL do inciso I ou, em um esforço exegético, na hipótese do inciso VII do art. 60 do DL 1.598/77, os quais assim versam:

“Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

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

(...)

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa

ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros;
(...)”

No entanto, como o recorrente é optante pelo lucro presumido, o autuante não pôde sustentar sua acusação em tais dispositivos legais. Todavia, peço a paciência dos meus pares, para fazermos um exercício exegético, qual seja, analisarmos a situação ora posta em julgamento, desconsiderando o fato de a recorrente ter optado pelo lucro presumido, para verificarmos se a sua conduta poderia ser enquadrada como DDL.

A título ilustrativo, apenas para demonstrar que a situação em tela seria enquadrável em DDL se o recorrente fosse optante pelo lucro real, vale trazer à colação o seguinte excerto da ementa do Acórdão nº nº 107-08243, de 12/09/2005, da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

“IRPJ – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA LIGADA A PRAZO A VALOR PATRIMONIAL – FALTA DE ESTIPULAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA – QUADRO DE NOTÓRIA INFLAÇÃO - DDL – CARACTERIZAÇÃO – A alienação a prazo, em ambiente de notória inflação, de participação em sociedade por quotas de responsabilidade limitada a prazo pelo valor patrimonial, sem estipulação de correção monetária, com conseqüente corrosão do valor da moeda, naturalmente faz com que o valor estipulado seja inferior ao valor de mercado, tipificando, pois, hipótese de distribuição disfarçada de lucros.”

A decisão acima é muito próxima da que estamos analisando, ou seja, a alienação de participação societária a sócio por valor considerado, em tese, abaixo do de mercado. No caso acima retratado, a decisão se baseou no fato de que, em período de alta inflação, a venda foi feita a prazo sem qualquer estipulação de correção monetária. No caso em tela, o autuante alega que a recorrente vendeu aos sócios a sua participação pelo valor contábil.

Todavia, será que o valor contábil pode ser tido como “notoriamente inferior ao valor de mercado”⁴? A resposta é dada de maneira definitiva pelo RIR/99, se não vejamos o que dispõe o art. 464, caput e § 1º, *in verbis*:

“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).

⁴ A expressão “notoriamente inferior ao valor de mercado” foi interpretado pelo item 7 do Parecer CST 449/71 (lembro que DDL já existia desde o art. 72 da Lei 4.502/64) da seguinte forma:

“Há de ser sabida por todos, não do público em geral, mas dos que costumam transacionar com os referidos bens, ou constatada através de publicações especializadas. Se há controvérsias em torno, cujo deslinde dependa de pesquisas mais aprofundadas, então já não mais será notório”

(...)”

Ora, se a devolução de participação no capital social a valor contábil não se enquadra em DDL, ou que dizer então da alienação por meio de venda? Não me parece também que possa ser enquadrável como DDL. Qual a diferença para o suposto planejamento se a participação na Cimec fosse recebida em devolução de capital ou pela venda aos sócios? Não haveria, mesmo porque, se devolvido o capital social, esse poderia depois ser restabelecido por um aporte dos sócios, nas mesmas datas em que ocorreram os pagamentos pela aquisição.

Ocorre, porém, que o autuante coloca a operação dentro de um contexto no qual, concomitantemente com a compra da participação pelos sócios, houve a alienação a terceiros e que seria esse um dos aspectos a caracterizar a simulação ou o abuso do direito. Ora, a norma que rege DDL não se ocupa dos fatos que ocorrem após os negócios entre as partes ligadas. Ademais, repito, para que esses fatos fossem relevantes, na linha de acusação construída pela recorrente, teria ela que ter feito demonstração da vantagem tributária de ser transferido a tributação do ganho de capital para os sócios.

Assim, se o recorrente tivesse optado pelo lucro real, os fatos narrados não se enquadrariam em DDL, por que então teria ele que ser tributado como se DDL fosse pelo simples fato de ter optado pelo lucro presumido? Não há, por vários motivos: primeiro, não restou precisa a qualificação de sua conduta como simulação, fraude à lei ou abuso de direito; segundo, não foi demonstrado pela acusação a redução na carga tributária ao se transferir a tributação para a pessoa física do sócio; terceiro, a alienação da participação a valor contábil não pode ser considerada como notoriamente inferior ao valor de mercado.

Por último, caso vencido, voto por determinar que seja deduzido dos valores lançados os valores já pagos pelos sócios sobre o mesmo ganho de capital na alienação da CIMEC a terceiros, sob pena, de assim não o fazendo, haver o enriquecimento sem causa da União.

(documento assinado digitalmente)

Conselheiro ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR