



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.726868/2012-83
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.505 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de novembro de 2019
Recorrente CARRILHO ADMINISTRADORA E CONSTRUTORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DISSIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. PARADIGMA E RECORRIDO. NÃO CONHECIMENTO.

Diante de dissimilitude fática-jurídica entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma, resta não atendido requisito específico de admissibilidade de recurso especial previsto no art. 67, Anexo II do RICARF. Recurso não conhecido.

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

Ano-calendário: 2008

REQUALIFICAÇÃO DO ASPECTO PESSOAL. ASPECTO MATERIAL INALTERADO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE GANHO DE CAPITAL POR PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

A requalificação da sujeição passiva, aspecto pessoal, alterando-se a incidência de pessoa física para a pessoa jurídica, não tem o condão de alterar o aspecto material do ganho de capital. Assim, valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à matéria "Obrigatoriedade do Aproveitamento do IRPF já pago pelas Pessoas Físicas na apuração do valor tributável de ganho de capital no IRPJ" e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 803/861) interposto por CARRILHO ADMINISTRADORA E CONSTRUTORA LTDA (“Contribuinte”) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.746 (e-fls. 778/797), pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 19/01/2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

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.

A autuação fiscal (e-fls. 03/33), de IRPJ/CSLL, relativa ao ano-calendário de 2008, trata de ganho de capital decorrente da alienação da participação societária da CIMEC para a empresa Camargo Correa. Discorre a autoridade autuante que, originariamente, as ações da CIMEC eram detidas pela Contribuinte (pessoa jurídica). E, em vez de efetuar a alienação diretamente para a Camargo Correa, teria transferido o investimento aos sócios pessoa física que,

por sua vez, concretizaram a venda, beneficiando-se da apuração de ganho de capital com alíquota de 15%, inferior à aplicável às pessoas jurídicas (IRPJ e CSLL perfazendo 34%). Foi tipificada a infração tributária com base no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 521, 522 e 528 do RIR/99. Foram lançados de ofício o IRPJ e CSLL com multa proporcional de 75%.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fl. 506/529), que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Recife, no Acórdão nº 11-038.294, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL.

Estende-se ao lançamento decorrente a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 740/759) pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 19/01/2016, no Acórdão nº 1302-001.746, negou-lhe provimento.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 803/861), pretendendo devolver as matérias (1) Nulidade do Auto de Infração quando verificadas incorreções ou omissões no Relatório Fiscal relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário por ocasião do lançamento, com base nos paradigmas 9202-002.966 e 1103-001.097; (2) Nulidade do lançamento em face de incorreções na exposição da infração constante na descrição dos fatos dos autos de infração, com base nos paradigmas indicados nº 2401-01.135 e nº 2403-001.322; (3) Nulidade do lançamento pela ausência de tipificação legal para exigência fiscal, com base nos paradigmas nº 9202-002.604 e nº 2402-004.102; (4) Propósito negocial, valores pagos pela Camargo Corrêa pelo investimento na CIMEC tiveram como beneficiário a Recorrente Carrilho, e não seus sócios, havendo limites para a desqualificação dos negócios jurídicos pelo Fisco, com base nos paradigmas indicados nº 1402-001.954 e nº 1301-001.864; e (5) Obrigatoriedade do Aproveitamento do IRPF já pago pelas Pessoas Físicas na apuração do valor tributável de ganho de capital no IRPJ; com base nos paradigmas nº 2101-00.980 e nº 1103-001.016.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1213/1229) deu seguimento parcial ao recurso especial para a matéria (5).

Foi apresentada petição de Agravo pela Contribuinte (e-fls. 1271/1299), repisando argumentos do recurso especial e pugnando pelo seguimento integral do recurso.

Despacho de Agravo (e-fls. 1337/1352) deu seguimento para a matéria (4) com base no paradigma nº 1301-001.864.

Em relação às divergências com seguimento dado pelo despacho de exame de admissibilidade e despacho de agravo, aduz a Contribuinte que, em relação à matéria (4), teria restado demonstrada a legalidade e a regularidade das operações praticadas entre a pessoa jurídica (Contribuinte) e os sócios pessoa física, que não haveria fundamentação jurídica e o necessário elo entre a descrição dos negócios jurídicos e a omissão de receitas tipificada pelo Fisco, e que teria a administração pública incorrido em excesso na desqualificação do negócio jurídico praticados pelos contribuintes, que são dotados de “presunção de não abusividade”, cabendo, por isso, à autoridade fiscal o ônus da prova. A respeito da matéria (5), discorre que teria direito o Contribuinte de ter deduzidos do lançamento de ofício os valores já pagos a título de ganho de capital de imposto de renda pessoa física. Requer pelo provimento do recurso especial.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) apresentou contrarrazões (e-fls. 1371/1377). Em relação à admissibilidade, protesta que a matéria (4) não poderia ser conhecida, vez que o paradigma nº 1301-001.864 não serviria para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária, vez que os fatos e a legislação nele analisados são distintos do acórdão recorrido. Em relação ao mérito, adota os fundamentos trazidos pela decisão recorrida para negar provimento ao recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da Contribuinte. Despacho de exame de admissibilidade e despacho de agravo propuseram o conhecimento das matérias (4) Propósito negocial, valores pagos pela Camargo Corrêa pelo investimento na CIMEC tiveram como beneficiário a Recorrente Carrilho, e não seus sócios, havendo limites para a desqualificação dos negócios jurídicos pelo Fisco, com base no paradigma nº 1301-001.864; e (5) Obrigatoriedade do Aproveitamento do IRPF já pago pelas Pessoas Físicas na apuração do valor tributável de ganho de capital no IRPJ; com base nos paradigmas nº 2101-00.980 e nº 1103-001.016.

Em contrarrazões, protesta a PGFN pelo não conhecimento da matéria (4), vez que o paradigma nº 1301-001.864 discorreria sobre fatos e legislação diversos do enfrentado pela decisão recorrida.

Passo ao exame da admissibilidade.

A matéria (4) pretende devolver para discussão ganho de capital decorrente da alienação da participação societária da CIMEC para a empresa Camargo Correa. É objeto de contestação pelo Fisco a construção empreendida para se promover a alienação. Isso porque, originariamente, as ações da CIMEC eram detidas pela Contribuinte (pessoa jurídica). E, em vez de efetuar a alienação diretamente para a Camargo Correa, promoveu a transferência do investimento aos sócios pessoa física. Na sequência, os sócios pessoa física concretizaram a

venda das ações da CIMEC para a Camargo Correa, apurando de ganho de capital com alíquota de 15%, inferior à aplicável às pessoas jurídicas (IRPJ e CSLL perfazendo 34%). Foi tipificada a infração tributária com base no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 521, 522 e 528 do RIR/99, que dispõem sobre a alíquota de tributo aplicável às pessoas jurídicas e regras gerais para determinação da base de cálculo do ganho de capital e omissão de receitas.

E no decorrer de toda a fase contenciosa, a discussão devolvida foi pautada com base nos correspondentes dispositivos normativos.

Por outro lado, no paradigma nº 1301-001.864, aplicou-se, para a solução do litígio, legislação estranha aos presentes autos, o art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, que trata de situação específica relativa ao ganho de capital, quando ocorre a devolução da participação no capital social da pessoa jurídica aos sócios retirantes.

E tal subsunção, não por acaso, tem como razão o fato de que o suporte fático tratado pelo paradigma não se comunica com o dos presentes autos.

Isso porque, no paradigma, discute-se operação no qual a AVG Sociedade, com base no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, promoveu a devolução de capital aos sócios pessoa física, transferindo as ações da AVG Mineração, investimento que, por sua vez, foi alienado para a MMX.

E, sob a perspectiva do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, a decisão paradigma manifestou-se:

Do ponto de vista da adquirente MMX, mostrava-se irrelevante se referidas participações lhe seriam alienadas pela pessoa jurídica ou pelas pessoas físicas. No entanto, para os alienantes, havia uma diferença importante, especificamente a carga tributária incidente sobre o ganho de capital em uma ou em outra situação. Aqui, considero fundamental trazer à colação o teor do art. 22 da Lei nº 9.249/1995:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

[...]

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Tenho que essa faculdade, outorgada à pessoa jurídica, de promover a devolução de capital em bens aos sócios, avaliando-os pelo valor contábil ou pelo valor de mercado, traz consigo o entendimento de que é também outorgado aos interessados definir em que momento se dará a tributação do ganho de capital sobre esses bens, se no momento da devolução aos sócios (avaliação a valor de mercado) ou no momento de uma futura alienação a terceiros (avaliação a valor contábil). A lei não estabelece qualquer limitação temporal para essa futura alienação a terceiros. A opção do contribuinte por uma ou outra via é, a meu ver, planejamento tributário válido, porque expressamente previsto em lei.

Poder-se-ia, ainda, alegar (como faz o Fisco), que a AVG Sociedade não dispunha de capital suficiente para promover a sua redução e devolução aos sócios das participações

societárias. Para tanto, o anterior aumento do capital seria ato inserido no contexto da simulação, válido somente em aparência, mas não em sua essência.

Observo que o aumento de capital foi feito mediante a capitalização de lucros acumulados, que já estavam anteriormente disponíveis no patrimônio líquido da sociedade, aguardando destinação. Em outras palavras, a sociedade já dispunha de patrimônio passível de entrega aos sócios, não havendo, a meu ver, vedação a incorporar os lucros ao capital e, posteriormente, devolver esse capital aos sócios, na forma de bens, em lugar da distribuição direta dos lucros acumulados. Não vislumbro, aqui, simulação.

Como se pode observar, as razões de decidir do paradigma deram-se em face de apreciação da subsunção dos fatos ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

Ocorre que, nos presentes autos, em nenhum momento discutiu-se tal norma.

Em nenhuma das peças de defesa apresentadas pela Contribuinte (impugnação, recurso voluntário ou recurso especial) há protesto para se enquadrar as operações societárias na incidência prevista pelo art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

E, por consequência, nenhuma das decisões proferidas em sede contenciosa (acórdão da DRJ ou acórdão da turma ordinária do CARF) trataram do assunto.

Até porque a tipificação da autuação fiscal não se deu com base no art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, mas sim nos tipos previstos art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 521, 522 e 528 do RIR/99, que dispõem sobre a alíquota de tributo aplicável às pessoas jurídicas e regras gerais para determinação da base de cálculo do ganho de capital e omissão de receitas.

Nesse contexto, considerando que o paradigma nº 1301-001.864 trata de situação fático-jurídica distinta da enfrentada pela decisão recorrida, não se mostra apto para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária, requisito de admissibilidade de recurso especial específico previsto no art. 67, Anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Vale dizer, ainda, que o seguimento com base no paradigma nº 1301-001.864, que se pautou na aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995 para resolver o litígio, encontra outro óbice: tal dispositivo normativo, na medida em que não foi suscitado em instâncias anteriores, não preenche requisito de prequestionamento, previsto no art. 67, § 5º, Anexo II do RICARF:

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Assim sendo, voto no sentido de não conhecer da matéria (4) Propósito negocial, valores pagos pela Camargo Corrêa pelo investimento na CIMEC tiveram como beneficiário a

Recorrente Carrilho, e não seus sócios, havendo limites para a desqualificação dos negócios jurídicos pelo Fisco.

Em relação à matéria (5) Obrigatoriedade do Aproveitamento do IRPF já pago pelas Pessoas Físicas na apuração do valor tributável de ganho de capital no IRPJ, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhece-la.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente do recurso especial** da Contribuinte, para a matéria “Obrigatoriedade do Aproveitamento do IRPF já pago pelas Pessoas Físicas na apuração do valor tributável de ganho de capital no IRPJ”.

Passo ao exame do mérito.

Sobre a matéria devolvida, assiste razão à recorrente.

Na determinação da exigência fiscal a ser lançada de ofício, cabe à autoridade autuante, ao apurar o montante devido, constatar se já houve pagamento do tributo.

É o que se depreende do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (*Grifei*)

Poder-se-ia discutir que, como o pagamento a título de ganho de capital de pessoa física tem rubrica diferente do pagamento a título de ganho de capital de pessoa jurídica, não caberia a dedução.

Contudo, não compartilho de tal entendimento.

A requalificação da sujeição passiva, alterando-se a incidência de pessoa física para a pessoa jurídica, não tem o condão de alterar a materialidade do ganho de capital. A incidência, o aspecto material é o mesmo: ganho de capital. O que a decisão alterou foi o aspecto pessoal, transferindo o polo para a pessoa jurídica, e por consequência a alíquota, impondo-se os percentuais aplicáveis ao IRPJ e CSLL.

Ademais, não se pode deixar de constatar que a parcela do tributo paga a título de imposto de renda pessoa física já se encontrava disponível nos cofres públicos quando foi

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

efetuado o lançamento de ofício. Não há como se desconsiderar tal fato na apuração do montante tributável previsto no art. 142 do CTN.

Enfim, vale trazer o racional empregado pela Súmula CARF nº 76:

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ainda que não seja a mesma situação tratada nos autos, guarda similitude, na medida em que a súmula determina que, caso a pessoa jurídica seja excluída do SIMPLES, e o Fisco efetue os lançamentos de ofício com base em outro regime de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), os valores eventualmente recolhidos a título do SIMPLES devem ser deduzidos do montante tributável.

Diante do exposto, voto no sentido **de conhecer parcialmente do recurso especial** para a matéria “Obrigatoriedade do Aproveitamento do IRPF já pago pelas Pessoas Físicas na apuração do valor tributável de ganho de capital no IRPJ”, e, no mérito, **na parte conhecida, dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura