



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

Processo nº 10830.015682/2010-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.368 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ/CSLL
Recorrente TAMBORIL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA e
SIDONIO VILELA GOUVEIA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DA UNIÃO EXIGIR IMPOSTO DE RENDA TENDO COMO FUNDAMENTO O RECEBIMENTO DE DOAÇÃO. COMPETE PRIVATIVAMENTE AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL INSTITUIR IMPOSTO SOBRE DOAÇÃO.

No Direito Brasileiro, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no tocante à instituição e exigência de tributos, têm faixas tributárias privativas. A norma constitucional que confere competência tributária a determinado ente político tem como consequência a proibição aos demais entes de criarem e exigirem tributo sobre o mesmo fato gerador ou mesma base de cálculo.

Ao apontar as competências tributárias privativas de cada pessoa política, a CF/1988 atribuiu, de forma exclusiva, aos Estados e ao Distrito Federal a competência para exigir imposto sobre herança e doações (art.155, I). Assim, os valores, ou bens correspondentes, recebidos a título de doação, por pessoas físicas ou jurídicas, não integram a base de cálculo do IRPJ.

Não se pode fundamentar lançamento por meio de jogo de palavras dando a entender que quem recebe doação tem disponibilidade econômica e que disponibilidade econômica, nos termos do artigo 43 do CTN, é fato gerador do imposto de renda. A disponibilidade econômica que se constitui em fato gerador do imposto de renda, de competência da União, é a que representa ingresso ou o aferimento de algo a título oneroso.

Recurso provido para cancelar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

TAMBORIL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA e SIDÔNIO VILELA GOUVEIA., já qualificadas, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972, recorrem da decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve a exigência do crédito tributário objeto de lançamento de ofício.

Pelo que se extrai do auto de infração de fls. 02 e seguintes, notificado em 23-11-2010 (fl. 03¹), trata-se de exigência de IRPJ e CSLL, correspondente ao ano-calendário de 2005, exigidos com multa qualificada, em razão de infrações que assim se encontram descritas:

001 - RECEITA NÃO OPERACIONAL OMITIDA - A PARTIR DO ANO CALENDÁRIO DE 1993 - DEMAIS RESULTADOS - fl. 5

A contribuinte omitiu receita não operacional correspondente à doação recebida da empresa ASK Petróleo do Brasil Ltda., caracterizada pela transferência de direito de créditos junto à Usina Dracena Açúcar e Alcool Ltda., conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

Fato gerador	Valor tributável	Multa
31/12/2005	28.505.723,08	150%

Enquadramento legal: artigo 43 do CTN. Arts. 521 e 528 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

No que diz respeito à CSLL, a autoridade descreve a mesma infração, a mesma base imponible e a mesma multa, contudo, no título do item da autuação aponta que a

infração teria se efetivado do ano-calendário de 1997. Apesar desta aparente imprecisão, a ocorrência do fato gerador está apontada como 31/12/2005.

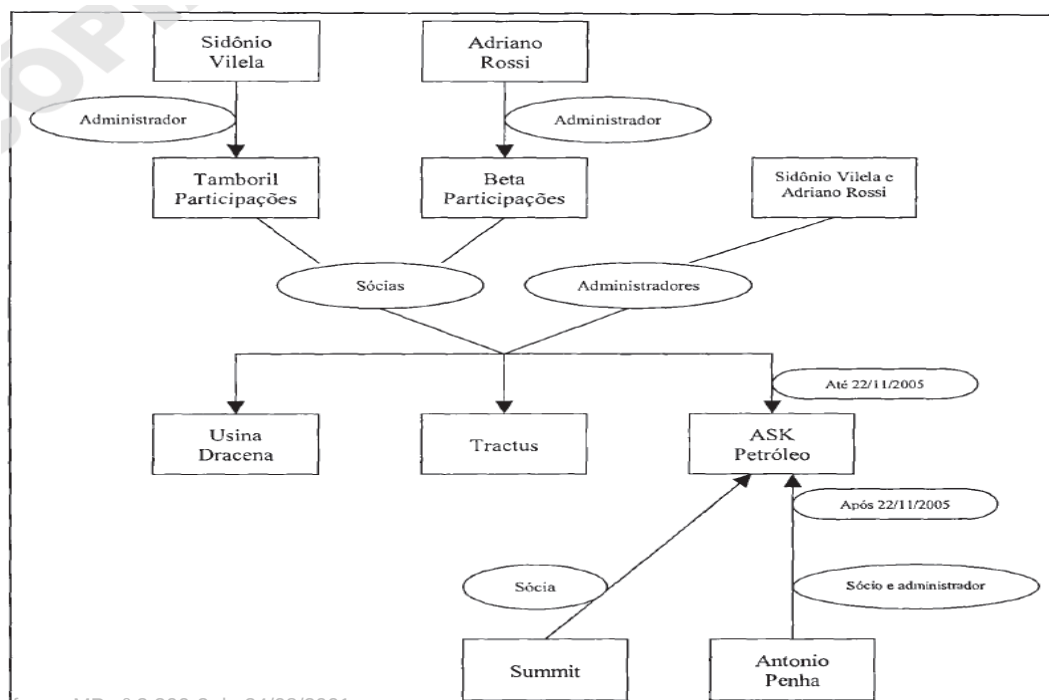
Relativamente à CSLL foi apontado como enquadramento legal o artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 28 e 29 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

Apesar da aparente simplicidade das operações, a descrição dos fatos, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 13 a 88, é composta de 420 itens, com centenas de detalhes. O relatório dos fatos, a impugnação e a prova carreada aos autos somam praticamente 50 volumes (fls. 89 a 5.050).

Para chegar a conclusão de que o valor objeto do lançamento trata de doação feita por empresa do grupo à recorrente Tamboril a autoridade fiscal descreve as operações realizadas entre as empresas ASK Petróleo do Brasil Ltda, Usina Dracena Açúcar e Álcool Ltda, Tractus Negócios e Participações Ltda, Beta Participações e Empreendimentos e Tamboril Participações e Empreendimentos.

Ainda, no que diz respeito ao relatório dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal, no item 6 da fl. 14, aponta, ainda, que a empresa ASK Petróleo do Brasil, até 22 de novembro de 2005, possuía os mesmos sócios e administradores das empresas Tractus e da Usina Dracena. Porém, por meio da 13ª alteração contratual, modificou sua composição societária, passando a ter como sócios a empresa estrangeira Summit Inversões de América LLC, sediada no Estado de Delaware, nos Estados Unidos da América, e Antônio Carlos Penha, este último como novo administrador.

No quadro abaixo, extraído do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal apresenta organograma das empresas indicando, inclusive, os respectivos administradores das empresas Tamboril Participações, Beta Participações, Tractus, Usina Dracena e ASK Petróleo.



Pelo que se extrai do item 13 do Termo de Verificação Fiscal, os levantamentos que resultaram na autuação decorreram das verificações feitas no procedimento administrativo nº 15940.000342/2007-61, por meio da qual a Usina Dracena protocolizou requerimento visando à habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SICOMEX. Diz a autoridade fiscal (item 17 do TVF) que examinando a documentação apresentada pela Usina Dracena constatou-se que esta reclassificou o valor de R\$ 50 milhões relativo a adiantamentos de clientes, classificado no exigível a longo prazo, para a conta "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital"

Destaca a autoridade fiscal (item 18 do TVF), que fora considerado para a mencionada reclassificação o fato de que tal montante, oriundo do recebimento de vendas antecipadas de álcool à empresa ASK Petróleo do Brasil, fora transferido à empresa Tractus Negócios e Participações, por força de contrato de adiantamento de pagamento de serviços prestados por esta à ASK, e, ainda, pela razão de a Tractus pertencer ao mesmo grupo societário da Usina Dracena.

Segundo a autoridade fiscal (item 19 do TVF), a Usina Dracena resolveu, ainda, transferir o valor de R\$ 10.950.000,00 da conta "Débitos com Pessoas Ligadas" para a conta "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital e que a transferência se baseou no fato de que tal valor corresponde a empréstimos concedidos à Usina Dracena por empresas pertencentes ao mesmo grupo societário, a saber: Ouro Verde Agrícola e Pecuária Ltda e as sócias Beta Participações e Empreendimentos Ltda e Tamboril Participações e Empreendimentos Ltda.

No item 41 do TVF (fl. 20), o auditor fiscal destaca que diante dos elementos coletados, examinando a efetiva comprovação dos valores utilizados na integralização do capital social da Usina Dracena, concluiu que o valor de R\$ 10.950.000,00, indicado na ata de reunião de diretoria, como sendo oriundo de empréstimos tomados junto a empresas do mesmo grupo societário, não restou comprovado, haja vista a não apresentação da documentação comprobatória da realização de tais empréstimos.

Ainda, no que diz respeito aos fatos e fundamentos que ensejaram a autuação, no item 31 do TVF, a autoridade fiscal aponta que ao deliberarem pelo aumento de capital na Usina Dracena, as sócias aproveitaram o valor de R\$ 56.950.000,00 do saldo da conta "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital", que na data registrava saldo de R\$ 60.950.000,00.

Após fazer referência aos lançamentos contábeis, tanto na Usina Dracena, quanto nas suas sócias, em relação ao valor de R\$ 50 milhões, o auditor fiscal faz a seguinte síntese: (item 45 do TVF - fl. 21 dos autos):

Operação 1: No período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, a empresa ASK Petróleo do Brasil efetua depósitos e transferências eletrônicas de disponíveis (TED) diretamente em conta corrente da Usina Dracena, bem como realiza pagamentos a fornecedores desta. Referidos valores representam adiantamentos para futuro fornecimento de álcool.

ii) **Operação 2:** Em 26/04/2004, a ASK firma contrato com a empresa Tractus Negócios e Participações, por meio do qual a Tractus prestará serviços de representação comercial e gerenciamento de negócios mercantis à ASK.

iii) **Operação 3:** Em 13/12/2005, as empresas ASK e Usina Dracena assinam contrato de compra e venda de álcool carburante, pelo qual a Usina se compromete a vender o equivalente a R\$ 50 milhões em álcool. Valor este a

ser abatido do saldo de adiantamentos realizados pela ASK para futuros fornecimentos.

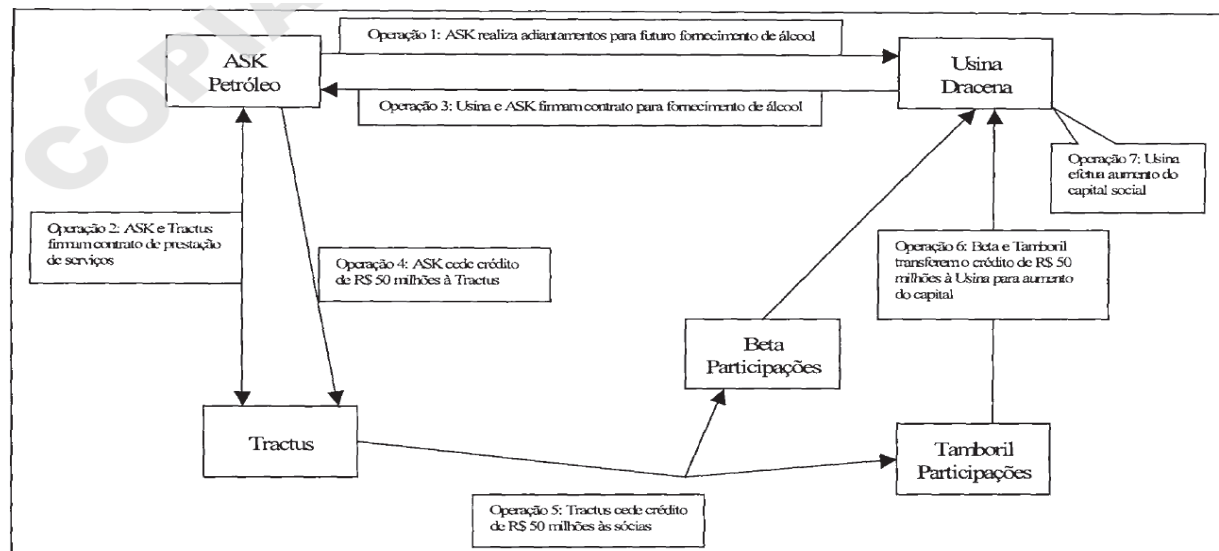
iv) **Operação 4:** Em 20/12/2005, a ASK cede direito de crédito à Tractus, a fim de abater seu débito para com esta, em decorrência do contrato de representação comercial firmado em 26/04/2004. O crédito cedido, no valor R\$ 50 milhões, é oriundo dos adiantamentos realizados à Usina Dracena para futuro fornecimento de álcool.

v) **Operação 5:** Em 22/12/2005, os administradores da Tractus transferem o valor do crédito de R\$ 50 milhões, recebido da ASK, para a conta corrente contábil das sócias Beta e Tamboril.

vi) **Operação 6:** Em 22/12/2005, as sociedades Beta e Tamboril transferem o crédito recebido em conta corrente contábil da Tractus para a Usina Dracena, com a finalidade de adiantamento para futuro aumento de capital.

vii) **Operação 7:** Em 27/04/2006, os diretores e administradores da Usina Dracena resolvem reclassificar o valor de R\$ 50 milhões, relativo a adiantamentos de clientes, para a conta "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital", com efeitos em dezembro de 2005. Tal montante, oriundo do recebimento de vendas antecipadas de álcool efetuadas à empresa ASK, fora transferido para a Tractus, e, posteriormente, transferido para as sócias Beta e Tamboril.

Abaixo segue representação gráfica das operações, extraída do Termo de Verificação Fiscal (fl. 22 - item 46):



Em síntese, o que se discute neste processo é se os créditos que a empresa ASK Petróleo cedeu à empresa TRACTUS, que por sua vez cedeu as suas sócias Beta Participações e Tamboril Participações, que o utilizaram para aumentar capital na Usina Dracena trata-se de doação e quando isto ocorreu².

O único momento em que houve circulação de moeda foi quando dos adiantamentos da empresa ASK Petróleo para a Usina Dracena. Aportado os valores no Caixa

da Usina Dracena esta classificou-os, inicialmente, como adiantamento para futuro fornecimento de álcool e depois como adiantamento para futuro aumento de capital.

Ao fazer o adiantamento à Usina Dracena a ASK Petróleo ficou com um crédito. Tal crédito foi cedido à empresa Tractus que por sua vez cedeu às empresas Beta Participações e a Tamboril. Estas usaram os referidos créditos para integralizar capital social na Usina Dracena. Observo que isto tudo deu-se por meio de registros contábeis, pois os recursos que inicialmente entraram no caixa da Usina Dracena de lá nunca saíram.

O primeiro quadro, anteriormente transcrito, mostra que se tratam de empresas do mesmo Grupo, sob o controle de Sidônio Vilela Gouveia e de Adriano Rossi, administrador vitalício da Beta Participações e pai dos sócios desta.

A DRJ julgou procedente o lançamento, sendo que desta decisão a empresa Tamboril, de forma tempestiva, apresentou o recurso de fls. 821 a 877 e - Sidônio Vilela Gouveia, administrador da empresa, arrolado como terceiro responsável, apresentou o recurso de fls. 895 a 950. A primeira alegou que não se trata de doação e, ainda que assim fosse, tal fato estaria relacionado ao ano de 2004, razão pela qual, em face da inexistência de razão que justifica a qualificadora da multa, quando do lançamento, em 21/11/2010, o suposto crédito já estava extinto pela decadência.

Quanto ao recurso apresentado por Sidônio Vilela Gouveia, sócio-administrador arrolado como terceiro responsável, na linha das alegações da recorrente Tamboril, sustenta a improcedência do lançamento e, em relação a sua condição específica, diz que não praticou nenhum ato com infração à lei ou aos estatutos (art. 135, III, do CTN), e que não pode ser arrolado como terceiro responsável pelo simples fato de ser o administrador da empresa.

Por fim, em sustentação oral, as partes recorrentes argumentaram que, mesmo que considerássemos doação, nos termos do artigo 155, I, a União não tem competência para autuar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Os recursos são tempestivos, foram interpostos por partes legítimas, estão devidamente fundamentados e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-os e passo ao exame da matéria.

Tratando-se de auto de infração que tem como causa fática doação feita pela empresa Tractus às empresas Tamboril e Beta Participações os pontos essenciais a serem enfrentados diz respeito à competência para tributar doação e se o recorrente Sidônio Viela Gouveia, na condição de gestor da empresa Tamboril, agiu com excesso de poderes ou infração a lei, conforme disposto no artigo 135, III, do CTN.

I - Do recurso da empresa Tamboril

Após descrever os fatos, a partir do item 387 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante caracteriza as operações realizadas entre as partes como doação. Neste sentido, no item 388 do Termo de Verificação Fiscal, transcreve o artigo 538, do Código Civil, "in verbis":

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Prosseguindo na descrição dos fatos, a autoridade fiscal nos itens 389 e 390, destaca textualmente:

"389. A transferência da titularidade dos créditos gratuitamente para a contribuinte representa a aquisição de disponibilidade econômica, pois a partir do momento da transferência ela poderá dispor como quiser desse direito, inclusive exigindo-os enquanto o aumento do capital da Usina Dracena não se concretizar.

390. A aquisição de disponibilidade constitui fato gerador do imposto de renda, senão vejamos o que dispõe o art. 43 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), abaixo transcrito:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Após concluir que se tratava de doação (item 391 do TVF) e que doação representa aquisição de disponibilidade e que aquisição de disponibilidade, nos termos do art. 43 do CTN, caracteriza fato gerador do imposto de renda, a autoridade fiscal, em relação à

fundamentação jurídica, também fez referência ao item I, do número 6.1 do Parecer Normativo CST nº 113, de 29/12/1978.

Ao meu sentir, o diligente auditor responsável pela autuação não se ateve que a Constituição de 1988, ao definir as competências tributárias, retirou da União a competência para tributar doações (art. 155, I);

Quanto à conclusão da autoridade fiscal, não se nega que um bem recebido a título de doação representa aquisição de disponibilidade por quem recebe, mas daí a dizer que o artigo 43 do CTN, permite que a União tribute doação como sendo renda ou proventos de qualquer natureza é extrair conclusão que afronta, de forma direta, o artigo 155, I, da Constituição Federal, que atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para "instituir impostos sobre causa mortis e doação".

Conforme destaca Alberto Xavier³ "quando a Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos *sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos*, formulou comando a um tempo positivo e negativo: **positivo**, na medida em que considera que aos Estados e ao Distrito Federal compete a tributação dos fenômenos em causa; **negativo**, na medida em que veda aos demais entes políticos que tributem a matéria ou forma de capacidade contributiva que lhes foi reservada em termos exclusivos ou privativos."

Destas considerações, conforme observa o autor antes citado, "*decorre que o conceito constitucional de renda constante do artigo 153, III, já se encontra comprimido pelo conceito de 'transmissão causa mortis e doação', constante do artigo 155, I. Por outras palavras, este último conceito delimita negativamente o alcance do primeiro, que nunca poderá incluir no seu âmbito as aquisições a título gratuito, que são de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal.*"

Conforme lição de Roque Carrazza⁴, a seguir transcrita, as normas constitucionais que discriminam as competências tributárias, encerram duplo comando:

- 1) habilitam a pessoa política contemplada e somente ela - a criar, querendo, um dado tributo e;
- 2) proíbem, as demais de virem a instituí-lo.

Neste sentido tem-se a seguinte lição:

"A Constituição aponta as competências tributárias privadas de cada pessoa pública.

No Direito Brasileiro, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no tocante à instituição de tributos, gozam de *privacidade* ou, se preferirmos, de *exclusividade*. A bem dizer, todos eles têm faixas tributárias privativas.

A contribuição de Geraldo Ataliba no estudo sobre o assunto é, como de hábito, valiosa: '*Quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa jurídica implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração deste campo.*'

.....

³ In. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 209, pag. 143. Fevereiro de 2003.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Ed. Malheiros. 28ª. ed. São Paulo, 2012, pag. 584.

Efetivamente, a reserva de competência tributária importa, a contrário sensu, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega a das demais para fazerem o mesmo, ou seja, para o instituírem. É cláusula vedatória implícita, de endereço erga omnes, salvo, é claro, o próprio destinatário da faculdade: a pessoa jurídica competente, nos termos da Constituição Federal.

Em consequência, a norma constitucional que trata de competência tributária confere à pessoa política contemplada a virtualidade de criar certo e determinado tributo. Ao fazê-lo, recusa, concomitantemente, esta possibilidade às demais pessoas políticas nela não indicadas.

Endossa este posicionamento Amílcar de Araújo Falcão, quando, referindo-se à atribuição de competência tributária, afirma que dela provêm duas decorrências: 'Em primeiro lugar, a atribuição de competência tributária tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto (tributo). Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às demais unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação'.

Quando o artigo 154, I, prevê que a União, mediante lei complementar, poderá instituir impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição, não há permissivo para instituição de imposto sobre doação, pois sobre este fato gerador o artigo 155, I, confere competência privativa aos Estados e ao Distrito Federal.

Permitir que uma política, ainda que por meios de artifícios exegeticos, se aposse de competências tributárias alheias é o mesmo que ferir de morte a igualdade jurídica que a Constituição quer que reine entre a União, os Estados-Membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Desnecessário registrar que a competência tributária, assim como todas as competências constitucionais, é de ordem pública e que a invasão na competência de outra pessoa inquina o ato de nulidade absoluta.

Por lhe faltar competência constitucional, a União não estabeleceu lei que determine a exigência de imposto de renda decorrente do recebimento de doação. Não se pode fundamentar lançamento por meio de jogo de palavras dando a entender que quem recebe doação tem disponibilidade econômica e que disponibilidade econômica é fato gerador do imposto de renda. A disponibilidade econômica que se constitui em fato gerador do imposto é a que representa ingresso ou o aferimento de algo a título oneroso. Neste sentido destaca-se a ementa do RE nº 11.887-6/SP, citado por, Alberto Xavier, no estudo antes referido:

"Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica em reconhecer a existência de receita, lucro, provento, ganho, acréscimo patrimonial, que ocorreram mediante o ingresso ou o aferimento de algo, a título oneroso." (DJ de 23.4.1993, p. 6.923).⁵

Em resumo, não subsiste o lançamento para exigência de imposto de renda tendo como pressuposto fático "o recebimento de doação e que doação caracteriza disponibilidade econômica com incidência do artigo 43, do CTN."

⁵ A transcrição aqui feita está na página 145 da Revista Dialética de Direito Tributário nº 209, de fevereiro de 2013. Este relator não localizou a íntegra do acórdão para examinar os fundamentos da decisão.

Ainda em relação à exigência de imposto de renda, Alberto Xavier, no estudo antes referido, destaca decisão do STF, embora versando em matéria distinta das doações, afirma na ementa do RE nº 11.887-6/SP:

"Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica em reconhecer a existência de receita, lucro, provento, ganho, acréscimo patrimonial, que ocorreram mediante o ingresso ou o aferimento de algo, a título oneroso." (DJ de 23.4.1993, p. 6.923).⁶

Quanto aos aspectos históricos, observo que o projeto da Comissão elaboradora da Reforma Tributária do atual Código Tributário fazia referência a *"acrécimo patrimonial a título oneroso ou gratuito"*, sendo a expressão gratuito suprimida. Neste sentido, da doutrina consultada⁷ transcrevo:

"Um argumento histórico neste sentido resulta de a versão final do 'caput' do art. 43 do CTN ter rejeitado o projeto da Comissão elaboradora da Reforma Tributária, que redigira o 'caput' do art. 43 da seguinte forma:

'o imposto da competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial a título oneroso ou gratuito,'

A eliminação dos acréscimos patrimoniais a título gratuito do conceito de renda deveu-se à crítica generalizada de que foi objeto a tentativa de sua inclusão, merecendo especial destaque a voz de Modesto Carvalhosa⁸.

"(...) Porém nenhuma razão assistia à comissão elaboradora, ao incluir os acréscimos patrimoniais a título gratuito entre rendas tributáveis.

Este alargamento conceitual, que facultava à lei ordinária instituir a cobrança do Imposto de Renda sobre acréscimos patrimoniais a título gratuito, pecava pela ausência de qualquer fundamento econômico e jurídico.

Contrariava, ademais, as origens do tributo e o sentido meramente instrumental de criação de riqueza.

(...)

O gritante absurdo da proposição foi, finalmente, reconhecido, tendo sido excluídos do projeto final do Código Tributário Nacional os acréscimos patrimoniais a título gratuito, como suscetíveis de incidência pelo Imposto de Renda."

Apesar da importância do registro histórico aqui apontado, o certo é que não há qualquer dúvida quanto à impossibilidade da União exigir imposto de renda sobre doações, não havendo como subsistir o lançamento, quer pelos fundamentos aqui expostos, quer pela análise das circunstâncias materiais que analiso na segunda parte deste voto.

⁶ A transcrição aqui feita está na página 145 da Revista Dialética de Direito Tributário nº 209, de fevereiro de 2013. Este relator não localizou a íntegra do acórdão para examinar os fundamentos da decisão.

⁷ Informações extraídas da obra de Alberto Xavier.

⁸ Modesto Carvalhosa, "Imposto de renda - Conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional". Revista de Direito Público nº 11, São Paulo, julho/setembro de 1967, pp. 188 a 196.

No que diz respeito à CSLL, em estando esta relacionada ao lucro e havendo exclusão dos valores tidos por doação da base de cálculo, a conclusão a que se chega em relação ao IRPJ aplica-se a esta.

Das demais questões analisadas

No momento em que a causa da autuação está alicerçada na acusação de doação recebida pela recorrente, sendo reconhecido a falta de competência constitucional da União em exigir imposto de renda sobre doação, não cabe a este colegiado adentrar nas alegações de nulidade, decadência, de inexistência de doação, de situação que justifique a qualificação da multa e responsabilidade de terceiros, suscitadas pelos recorrentes.

Ainda que se reconheça que não se trata de doação, mas de situação que caracteriza, por hipótese, pagamento sem causa feito pela Tractus à Tamboril, não nos cabe refazer o lançamento, até porque, em tal situação o sujeito passivo seria a Tractus e não à Tamboril (art. 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995). Contudo, para que os recorrentes, diante de eventual recurso da Fazenda Nacional, não venham apresentar embargos de declaração pedindo que o Colegiado se manifeste sobre as alegações de nulidade, decadência, de inexistência de doação, de inexistência de situação que caracteriza a qualificação da multa, tais questões, conforme detalhadas na minuta de voto disponibilizada em sessão, desde logo vão analisadas.

Por outro lado, em sendo procedente o recurso da contribuinte principal, o recurso interposto pelo terceiro responsável resultaria prejudicado. Contudo, tendo por procedimento evitar embargos de declaração, em especial diante de recurso manuseado pela Fazenda Nacional, decidiu o colegiado analisar e julgar o recurso interposto por Sidônio.

Neste sentido, passa-se à análise dos demais pontos articulados pelos requerentes, a saber, nulidade, decadência, inexistência de doação e de situação que caracteriza a qualificadora da multa e a responsabilidade do co-responsável Sidônio.

Ao descrever a sequência das operações ilustradas no segundo organograma que apontei no relatório, a autoridade fiscal inicia com o seguinte registro:

Operação 1: No período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, a empresa ASK Petróleo do Brasil efetua depósitos e transferências eletrônicas de disponíveis (TED) diretamente em conta corrente da Usina Dracena, bem como realiza pagamentos a fornecedores desta. Referidos valores representam adiantamentos para futuro fornecimento de álcool.

No ANEXO III do Termo de Verificação Fiscal ative-me às operações realizadas entre as partes, relacionadas pela autoridade fiscal.

Tratando-se de empresas que possuem os mesmos sócios e integram um só grupo, ao observar que a autoridade fiscal destacou que a empresa ASK Petróleo efetuava depósitos, mediante TED, em conta da Usina Dracena ou pagava fornecedores desta, procurei identificar a quantidade, a frequência e, se possível, a natureza das operações realizadas.

Processo nº 10830.015682/2010-16
Acórdão n.º 1402-001.368

S1-C4T2
Fl. 0

Na análise que fiz do ANEXO III, intitulado como demonstrativo de apuração de crédito da ASK perante a Usina Dracena (fl. 95), se não errei nos números e acredito que não, localizei 283 transferências e pagamentos a fornecedores em 2004 e 332 em 2005. A soma dos dois anos registra 615 transações. Para efeito de visualização segue pequeno demonstrativo:

Anexo III do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 23/11/2010
Demonstrativo de apuração do crédito da ASK perante a Usina Dracena

Lançamento contábeis - Usina Dracena						Lançamentos contábeis - ASK					
Data	Lançamento	Contrapartida	Histórico	Valor	D/C	Data	Lanço	Conta Lançamento Débito	Contrapartida Crédito	Histórico	Valor debitado
11/05/2004	005486	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA 222930 ASK	450.000,00	C	11/05/2004	417	1.1.01.0001	1.1.02.0001	DEB PAGTOS (BCO BOSTON)	450.000,00
12/05/2004	005488	1.4.01.02.0009	VALOR REFERENTE CH 000770 REEMB DESP JURIDICAS UD	20,80	C	12/05/2004	511	1.1.01.0001	1.1.02.0002	DEB CHEQUE 770 (BCO BRADESCO)	20,80
14/05/2004	005919	1.1.01.02.0001	VALOR REFERENTE CH 000603 FRETE CONTAINER PLM	1.020,00	C	14/05/2004	588	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	1.020,00
17/05/2004	005911	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA TED 238696 ASK	340.000,00	C	17/05/2004	660	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	340.000,00
31/05/2004	006705	1.1.02.01.0112	VALOR REFERENTE CH 000607 SALDO BALANCA RODOV UD	50.715,00	C	21/05/2004	831	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF TOLEDO DO BRASIL	50.715,00
25/05/2004	001109	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA TED 250445 ASK	250.000,00	C	25/05/2004	948	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	250.000,00
27/05/2004	006197	1.1.01.03.0327	VALOR DEBITADO CONF AL DEDINI C/TO PARTES DE PRESS-O	241.545,90	C	27/05/2004	1074	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF DEDINI	241.545,90
31/05/2004	006281	1.1.02.07.0018	VALOR REFERENTE TED FERREZIN PARA 112 MONT CALDEIRA/CAIDEAD	150.000,00	C	01/06/2004	67	1.1.01.0001	1.1.02.0002	DEB PAGTOS (BCO BRADESCO)	150.000,00
31/05/2004	006282	1.1.02.07.0007	VALOR REFERENTE DOC ANTONIO DO C FROES	2.000,00	C	31/05/2004	1234	1.1.01.0001	1.1.02.0001	DEB PAGTOS (BCO BOSTON)	2.000,00
01/06/2004	006297	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA TED 2659771 ASK	350.000,00	C	01/06/2004	24	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	350.000,00
03/06/2004	006375	1.1.02.07.0410	VALOR REFERENTE GAV PT - VAL DRACENA	1.414,50	C	03/06/2004	184	1.1.01.0001	1.1.02.0002	DEB CHEQUE 988 (BCO BRADESCO)	1.414,50
04/06/2004	006705	1.1.02.07.0030	VALOR REFERENTE CH 000686 PARC 2/6 CONST TOFANO	46.800,00	C	04/06/2004	194	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	46.800,00
07/06/2004	007438	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA TED 276277 ASK	380.000,00	C	07/06/2004	294	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	380.000,00
07/06/2004	007440	1.1.02.07.0033	VALOR REFERENTE TED DIFUSOR UD	754.011,00	C	07/06/2004	288	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF SERMATEC	754.011,00
14/06/2004	008003	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA 2887584 ASK	400.000,00	C	14/06/2004	715	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	400.000,00
15/06/2004	008100	1.1.02.07.0011	VALOR REFERENTE TED CHAPINI 2/3 CONT PROJ DIFUSOR	16.000,00	C	15/06/2004	809	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF CHAPINI	16.000,00
21/06/2004	008297	1.1.02.07.0410	VALOR REFERENTE CH 001095 GAV PT VALAPP MSC	3.298,25	C	21/06/2004	1190	1.1.01.0001	1.1.02.0002	DEB CHEQUE 1066 (BCO BRADESCO)	3.298,25
25/06/2004	008402	1.1.04.07.0411	VALOR REFERENTE TED LAPEFER	300.000,00	C	25/06/2004	1439	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF LAPEFER	300.000,00
29/06/2004	008453	1.1.02.07.0007	VALOR REFERENTE DOC ANTONIO CARMO FROES	2.000,00	C	29/06/2004	1683	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF PAGTO ANTONIO	2.000,00
30/06/2004	008502	1.1.02.07.0019	VALOR REFERENTE PD10 PARC 1/12 CO FORMEC EQUIP U.D.	158.333,00	C	30/06/2004	1740	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF WEG INDUSTRIAS	158.333,00
30/06/2004	008523	1.2.01.01.0001	VALOR REFERENTE TED LAPEFER - MATERIAL SOBRECARGO	300.000,00	C	30/06/2004	1750	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA REF LAPEFER	300.000,00
01/07/2004	008554	1.1.01.02.0001	TRANSFERENCIA 3070185 ASK	200.000,00	C	02/07/2004	181	1.1.02.0100	1.1.01.0001	VL FORN PUSINA DRACENA	200.000,00

A relação dos valores especificados a partir da fl. 95, que materialmente ingressaram no caixa da Usina Dracena, indicam que as despesas da Usina Dracena, ao menos na fase pré-operacional, eram pagas com recursos oriundos do caixa da ASK Petróleo.

Como ninguém, sem mais nem menos, transfere recursos a terceiros, procurei identificar o quadro societário de cada empresa que pode ser sintetizado na seguinte planilha:

Empresa	Sócios	Fl.
ASK PETRÓLEO	BETA PARTICIPAÇÕES	Item 6 do TVF e fl. 629.
	TAMBORIL PARTICIPAÇÕES	
Empresa	Sócios	Fls.
USINA DRACENA	BETA PARTICIPAÇÕES	406 e 409
	TAMBORIL PARTICIPAÇÕES	
Empresa	Sócios	Fl.
TAMBORIL PARTICIPAÇÕES	Sidônio Vilela Gouveia e esposa	136
	Angela de Pádua Vilela Gouveia	
	OBS. Em 01/10/2008, conforme demonstra o contrato social de fls. 117 a 130, os sócios acima nominados, reservando o direito de usufruto, doaram suas quotas aos filhos Guilherme Gouveia e Gustavo Gouveia	
Empresa	Sócios	Fls.
BETA PARTICIPAÇÕES	Gabriel Rossi	Item 8 do TVF - fl. 14
	Isadora Rossi	
	Pedro Rossi	
	OBS. Estes filhos do administrador Adriano Rossi. (item 8 do TVF)	
Empresa	Sócios	Fl.
TRATUS	Tamboril Participações	394
	Beta Participações	
OBS. Os diretores são Sidônio e Adriano Rossi, o primeiro sócio da Tamboril e o segundo administrador da empresa Beta e pai dos sócios desta. (item 8 do TVF)		

Ao que se extrai do quadro acima, tratam-se de empresas "pertencentes aos mesmos sócios". Formalmente, ao repassar recursos para a Usina Dracena a empresa ASK

tornou-se credora desta. Contudo, se verificarmos que as empresas ASK Petróleo e a Usina Dracena tinham os mesmos sócios (Tamboril e Beta Participações) pode se dizer que "materialmente" os recursos, quer no caixa da ASK, quer no caixa da Usina Dracena, nunca saíram do controle das empresas Beta e Tamboril.

Durante os debates se questionou se efetivamente as empresas Tamboril e Beta Participações tinham recursos sobrando o porquê não fizeram redução de capital e utilizaram ditos valores para aumentar capital na Usina Dracena, que ao fim e ao cabo foi o que aconteceu (art. 22 da Lei nº 9.249, de 1996) ⁹.

Apesar das indagações acima levantadas pelo Conselheiro Carlos Pelá, o assunto fica apenas consignado na tentativa de entender a lógica das operações realizadas, sem contudo se mostrar em elemento que pudesse influenciar no julgamento do litígio, quer se adotando o entendimento de que a União não tem competência para tributar doação, quer enfrentando as demais questões postas nos autos.

Ainda na compreensão dos fatos, pelo que se extrai dos autos, ao menos em relação à Usina Dracena, não há indicativo de que os referidos valores fossem oriundos de omissão de receita por dois motivos: a) a empresa estava em fase "pré-operacional"; b) a forma dos repasses que incluíam pagamentos de títulos da Usina Dracena e TED em número superior a 600 são elementos que, quando avaliados com os demais dados dos autos, antes de indicar omissão de receita, conduzem à conclusão de uso de "caixa comum", procedimento normal nos grupos econômicos que centralizam a parte financeira.

Outro detalhe constatado por este relator é que no contrato de cessão de crédito, datado de 20/12/2005, que a ASK faz à Tractus, continha as seguintes disposições:

"A CESSIONÁRIA, integrando o mesmo grupo econômico da INTERVENIENTE AJNUEnte, poderá pactuar com esta outra alternativa jurídico/econômico (dentro da mútua e recíproca conveniência de ambas), podendo, inclusive, pactuar a transferência econômico-financeira, parcial ou total do valor ora contratado, dentro da hipótese permitida às empresas ligadas, fazendo-se nesse caso, as adequações jurídicas, contábeis e fiscais pertinentes."

O fato da Tractus, dois dias depois (22/12/2005) realizar operação formal fazendo transparecer a transferência do crédito às suas controladoras Tamboril e Beta Participações, que também eram controladoras da ASK e da Usina Dracena, é mais um indicativo

⁹ 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.

§ 1º. No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º. Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 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.

de que os valores nunca saíram do controle jurídico das empresas Beta Participações e Tamboril. O fato dos diretores destas, no comando de suas controladas (ASK e Usina Dracena), terem registrado, inicialmente, que se tratava de "recursos para fornecimento de álcool no futuro" e depois terem alterado para "antecipação para futuro aumento de capital" não caracteriza situação da qual possa decorrer obrigação de pagar IRPJ e CSLL. Se os recursos antecipados pela ASK Petróleo fossem decorrentes de omissão, dita omissão haveria de ser caracterizada e tributada na ASK Petróleo, podendo, se fosse o caso, até se verificar suposta responsabilidade ou até mesmo solidariedade das empresas Tamboril e Beta Participações.

Da análise da situação concreta, a conclusão a que chego é que as empresas Tamboril e Beta, controladoras da ASK e da Usina Dracena, procurando regularizar os repasses feitos pela ASK à Usina Dracena, efetuaram registros objetivando regularizar a situação contábil. Contudo, tal fato não caracteriza ingresso de receita, na empresa autuada, capaz de ensejar a exigência de IRPJ e CSLL. Importante destacar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL não nasce do registro contábil, mas sim do efetivo ingresso de receita tributável, situação que não se verifica no caso dos autos.

O quadro societário destacado anteriormente demonstra que a empresa ASK Petróleo pertencia à Tamboril e à empresa Beta Participações. Diante deste dado, impropriamente falando, tem-se que o crédito da ASK já integrava, ao fim e ao cabo, a esfera patrimonial das empresas Tamboril e Beta Participações. Aqui se pode usar como comparativo, só que em sentido inverso, as questões denominadas de "ágio interno", em que não se admite, ao menos neste colegiado, a dedução de tal despesa sob o argumento, para usar a expressão do Conselheiro José Antônio Praga, de que "ninguém adquire o que já lhe pertence". Neste campo de comparações, trazendo para a realidade dos autos, poder-se-ia dizer que "ninguém recebe em doação o que já lhe pertence."

O fato da empresa ASK Petróleo, formalmente, ter cedido os citados créditos à empresa Tractus, também controlada da Tamboril e da Beta Participações, em nada altera a situação referida no parágrafo anterior, isto é, ao fim e ao cabo o dinheiro enviado à Usina Dracena permaneceu sob o controle, para não dizer sob a esfera patrimonial, das autuadas Tamboril e Beta Participações.

No momento em que as empresas Tamboril e Beta Participações eram controladoras das empresas ASK Petróleo, Usina Dracena e Tratus, o crédito alegadamente cedido pela ASK à TRATUS e esta à Tamboril e à Beta, nunca saiu do controle destas, pois eram estas quem controlavam todas as empresas. Assim, não há o que se falar em fraude no fato de terem utilizado o referido valor para integralizar capital social na Usina Dracena.

Evitando prevenir eventuais embargos supondo que o relator deixou de analisar a operação autuada, registro que ela assim está descrita:

001 - RECEITA NÃO OPERACIONAL OMITIDA - A PARTIR DO AC 93
DEMAIS RESULTADOS

A contribuinte omitiu receita não operacional correspondente à doação recebida da empresa ASK Petróleo do Brasil Ltda., caracterizada pela transferência de direito de créditos junto à Usina Dracena Açúcar e Alcool Ltda., conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2005	R\$ 28.505.723,08	150,00

Se doação tivesse ocorrido à empresa Tamboril, conforme descrito acima, esta não foi feita pela empresa ASK Petróleo, conforme destaca o auto de infração. A prevaler os registros contábeis, sem nos atermos à realidade ocorrida no mundo real,

teríamos que dizer que a empresa ASK Petróleo não fez doação à recorrente. Explico. Diz a autoridade fiscal: "em 20/12/2005, a ASK cede direito de crédito à Tractus, a fim de abater seu débito para com esta, em decorrência do contrato de representação comercial firmado em 26/04/2004. O crédito cedido, no valor R\$ 50 milhões, é oriundo dos adiantamentos realizados à Usina Dracena para futuro fornecimento de álcool". Assim, não há o que se falar em doação feita pela ASK. Se doação tivesse ocorrido, na linha dos fatos expostos, esta seria da Tractus para a Tamboril e à Beta e não da ASK para Tamboril e Beta Participações.

Prosseguindo na análise, do contrato de cessão de direitos e outras avenças, de fls. 396/399, datado de 20/12/2005, em relação à cessão do crédito de 50 milhões, tem como cedente a ASK Petróleo, como cessionária a Tractus e como interveniente anuente a Usina Dracena. Assim, há um pequeno equívoco na descrição dos fatos no ponto em que faz referência à autuação da doação que a ASK Petróleo fez à Tamboril e à Beta Participações. Contudo, **tal imprecisão não causa nulidade**, pois ao descrever a sequência das operações, conforme apontei no relatório, a autoridade fiscal desta textualmente:

"iv) **Operação 4:** Em 20/12/2005, a ASK cede direito de crédito à Tractus, a fim de abater seu débito para com esta, em decorrência do contrato de representação comercial firmado em 26/04/2004. O crédito cedido, no valor R\$ 50 milhões, é oriundo dos adiantamentos realizados à Usina Dracena para futuro fornecimento de álcool."

v) **Operação 5:** Em 22/12/2005, os administradores da Tractus transferem o valor do crédito de R\$ 50 milhões, recebido da ASK, para a conta corrente contábil das sócias Beta e Tamboril.

vi) **Operação 6:** Em 22/12/2005, as sociedades Beta e Tamboril transferem o crédito recebido em conta corrente contábil da Tractus para a Usina Dracena, com a finalidade de adiantamento para futuro aumento de capital.

vii) **Operação 7:** Em 27/04/2006, os diretores e administradores da Usina Dracena resolvem reclassificar o valor de R\$ 50 milhões, relativo a adiantamentos de clientes, para a conta "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital", com efeitos em dezembro de 2005. Tal montante, oriundo do recebimento de vendas antecipadas de álcool efetuadas à empresa ASK, fora transferido para a Tractus, e, posteriormente, transferido para as sócias Beta e Tamboril.

Ademais, registro que não passou despercebido por este relator que em 2004 seria impossível fazer contrato para fornecimento de álcool, no futuro, prevendo o valor exato correspondente a mais de 600 operações que se verificaram ao longo dos anos de 2004 e 2005. Observo que não estamos falando de 10, 20 ou 30 transações, mas em mais de 600 cujos débitos dos títulos pagos em 2005, por exemplo, sequer existiam em 2004.

Ademais, quando se analisa o contrato de comissão de corretagem datado de 26/04/2004 (fl. 404 e seguintes) e seu aditivo datado de 07/05/2004, firmado entre a ASK Petróleo e a Tractus, com firma reconhecida em cartório em 27/04/2004, observa-se que ele prevê:

(i) objeto: promoção de vendas de combustíveis automotivos;

(ii) início de vigência: 01/05/2004;

(iii) vencimento das comissões: até o dia 10 do mês subsequente ao da liquidação;

(vi) comissões: 0,3% (três décimos por cento) - fl. 612).

Em 10/06/2004 tal contrato é aditivado reduzindo as comissões para **0,19%**

A considerar o percentual pago a título de comissões, ainda que a Tractus, por si só, tivesse comercializado todas as vendas feitas pela ASK, nem de longe se chegaria na casa dos milhões apontados na descrição da "operação 4". Tal dado, conjugado aos demais elementos dos autos, inclusive ao fato de que a Usina Dracena, mesmo em funcionamento, não forneceu o alegado combustível, formam um conjunto probatório por meio do qual é possível concluir, com segurança que, materialmente:

a) os valores, em número superior a 600 repasses feitos em dois anos da ASK para a Usina Dracena caracterizavam uso de "caixa comum";

b) a ASK, sob os aspectos materiais, não era devedora de comissão à Tractus ao ponto de justificar a cessão de R\$ 50 milhões, indicados no Termo de Verificação Fiscal como "operação 4";

Mesmo tendo por norte que o que deve prevalecer é a realidade dos fatos e que registros contábeis divorciados da realidade não servem para exigir ou excluir crédito tributário, procurei conferir para ver se os valores em questão não tinham ingressado no caixa da empresa recorrente, podendo caracterizar, por hipótese, omissão de receita. Não localizei prova neste sentido. O único dado que se tem, no Livro Diário de 2004 e 2005, às fls. 189/190 e 212/213, respectivamente, são os seguintes registros:

Balancete Analítico

Folha: 00015

TAMBORIL PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.			(0016)	CNPJ/CPF: 04.044.108/0001-37				
End.: RUA RUA LOEFGREEN 1291								
Período: Janeiro a Dezembro de 2005		Data do encerramento: 31/12/2005		Emitido em: 27/07/2007				
Acesso	Terc	Classificador	Nome da Conta	C/C.	Saldo Inicial	Mov.Débito	Mov.Crédito	Saldo Final
10000		1000000000000000	ATIVO		23.202.009,12	34.568.598,82	23.115.286,93	34.655.321,01
11000		1100000000000000	ATIVO CIRCULANTE		8.970,88	687.998,82	558.786,93	138.182,77
11100		1101000000000000	NUMERARIOS		6.659,40	403.684,28	290.027,31	120.316,37
11101		1101010000000000	CAIXA		6.659,40	403.684,28	290.027,31	120.316,37
11200		1102000000000000	BANCOS C/ MOVIMENTO		2.311,48	284.314,54	268.759,62	17.866,40
11204		1102040000000000	C/C 21180-0 BCO ITAU SA		2.147,30	284.314,54	268.759,62	17.702,22
11207		1102070000000000	C/C 0009137-5 BANCO SCHAHIN		164,18	0,00	0,00	164,18
12000		1200000000000000	ATIVO REALIZAVEL A L/PRAZO		21.390.000,00	32.475.000,00	20.525.000,00	33.340.000,00
12100		1201000000000000	CREDITOS E VALORES		21.390.000,00	32.475.000,00	20.525.000,00	33.340.000,00
12113		1201130000000000	AFAC- ADIANT FUT. AUM.CAPITAL		0,00	30.475.000,00	0,00	30.475.000,00
12114		1201140000000000	VALORES A RECEBER SUMMIT		0,00	2.000.000,00	0,00	2.000.000,00
12126		1201260000000000	EMPRESTIMO USINA DRACENA		2.790.000,00	0,00	2.790.000,00	0,00
12127		1201270000000000	CREDITOS COM PESSOAS LIGADAS		18.600.000,00	0,00	17.735.000,00	865.000,00

Pode se alegar que o valor de R\$ 18.600.000,00 registrado na contabilidade como créditos com pessoas coligadas corresponde a uma parte dos 47% que coube à Tamboril em razão da citada doação de R\$ 50 milhões destinados a esta e a Beta Participações. Contudo, tal fato não muda a essência da conclusão já esboçada por este relator.

Quanto à alegação de decadência, no que diz respeito a alegada doação dos R\$ 50 milhões feitos pela Tractus às empresas Tamboril e Beta, é de ser rejeitada. O elemento caracterizador da suposta infração é a Ata de Reunião de Diretoria dos sócios da empresa Tractus decidindo transferir, mediante registro contábil, tal valor para as contas das empresas Tamboril e Beta Participações. Dita ata, cuja cópia consta das fls. 394/395, esta datada de 22/12/2005, não havendo o que se falar em decadência na medida em que a notificação do lançamento deu-se em 23/11/2010.

Da questão relacionada aos R\$ 10.950.000,00

Em 27/04/2006, conforme demonstra a Ata de Reunião de Diretoria da Usina Dracena (fl. 599), que tem como únicas controladoras as empresas Tamboril e Beta Participações, resolveram proceder aumento de capital utilizando para tal os R\$ 50 milhões anteriormente referidos e mais R\$ 10.950.000, cuja origem destes seria empréstimos feitos pelas empresas coligadas. Quanto a isto, dos 347, 348, 349, 350 e 355, do Termo de Verificação Fiscal transcrevo os seguintes apontamentos:

347. Pois bem. Nos termos da Ata de Reunião de Diretoria da Usina Dracena, realizada em 27 de abril de 2006, os seus administradores, Srs. Adriano Rossi e Sidônio Vilela Gouveia, resolveram transferir o valor de R\$ 10.950.000,00 da conta "Débitos com Pessoas Ligadas" para a conta "Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital", baseando-se no fato de que tal valor corresponde a empréstimos concedidos à Usina Dracena pelas empresas Ouro Verde Agrícola e Pecuária Ltda. e suas sócias, Beta Participações e Empreendimentos Ltda. e Tamboril Participações e Empreendimentos Ltda.

348. Porém, após analisar os documentos que supostamente comprovariam a transferência de crédito da empresa Ouro Verde e examinar as contabilidades da empresas Tamboril e Beta, constatamos que recursos de empréstimos ou de créditos dessas empresas não foram destinados a adiantamento para futuro aumento do capital social da Usina Dracena. As sócias sequer efetuaram empréstimos ou transferências de recursos financeiros à Usina Dracena.

349. Esta constatação, leva-nos a confirmar a conclusão apurada, inicialmente, a partir do exame dos elementos coletados nos procedimentos de fiscalização realizado junto à ASK Petróleo do Brasil e de diligência junto à Usina Dracena, no sentido de que o valor de R\$ 10.950.000,00 tem origem, juntamente com o montante de R\$ 50.000.000,00, exclusivamente nos pagamentos realizados pela ASK à Usina, a título de adiantamento para fornecimento de álcool.

350. Anote-se que foi apurado, nesses procedimentos fiscais, que ao final do ano de 2005, a ASK possuía um saldo de adiantamentos à Usina Dracena no montante de R\$ 61.108.276,86

Concluindo que a reclassificação dos valores da conta "Débitos com Pessoas Jurídicas Ligadas" para a conta de "Adiantamento para Futuro Aumento de Capital" resultou a transferência em caráter gratuito, a fiscalização tributou tal doação.

Quanto à constatação de que a causa da autuação deu-se em razão de omissão caracterizada por recebimento de ativos em caráter gratuito, transcrevo o item 371 do Termo de Verificação Fiscal, cujos grifos são do próprio auditor fiscal:

371. Mas, depois de analisar os elementos coletados no curso do presente procedimento fiscal, conjuntamente com os coletados nos procedimentos instaurados junto às empresas ASK Petróleo do Brasil, Usina Dracena Açúcar e Alcool, Tractus Negócios e Participações e à estrangeira Summit Inversiones de América LLC., concluímos que as dívidas (obrigações) registradas no Passivo não são exigíveis e foram contabilizadas com o único propósito de encobrir a real operação pretendida pelos administradores das empresas, qual seja: a transferência de créditos da empresa ASK para a contribuinte, em caráter gratuito e definitivo.

A análise em relação aos R\$ 10.950.000,00, na medida em que a autoridade fiscal parte da premissa de que a Usina Dracena devia às suas controladoras e que "o valor de R\$ 10.950.000,00 tem origem, juntamente com o montante de R\$ 50.000.000,00, exclusivamente nos pagamentos realizados pela ASK à Usina, a título de adiantamento para fornecimento de álcool.", conforme afirmado no item 347 do Termo de Verificação Fiscal, o que foi dito em relação àqueles valores, aplica-se integralmente a estes.

Da multa qualificada

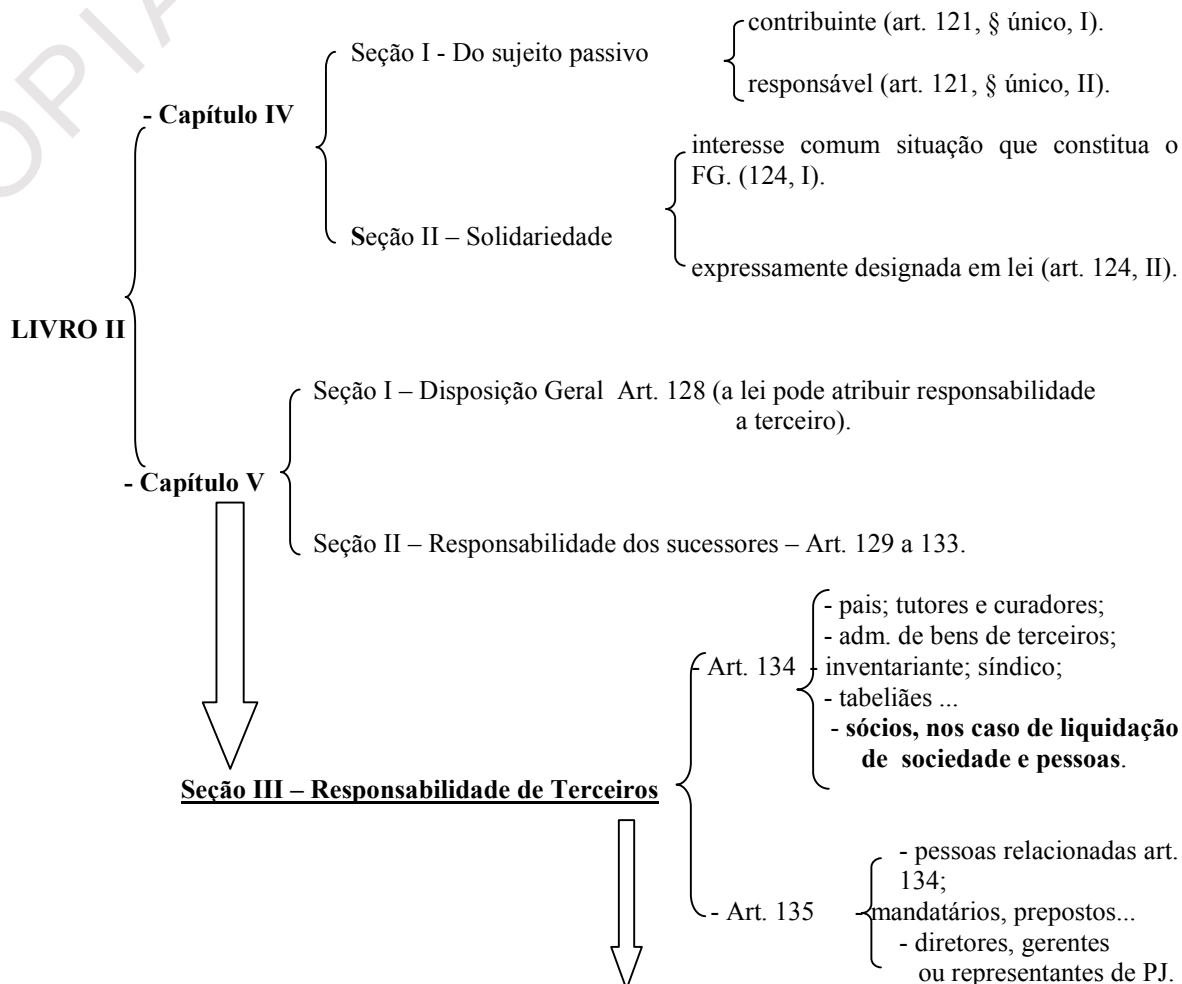
Na hipótese do presente acórdão vir a ser reformado em face de recurso especial, passo a analisar a questão relacionada à multa qualificada, imputada pela autoridade fiscal em razão das seguintes acusações:

- a) que o contrato de cessão de crédito da ASK à Tractus não teve como escopo saldar as obrigações vencidas;
- b) que a dívida da ASK para com a Tractus não superou em momento algum aos R\$ 880 mil;
- c) que ficou evidente nos autos que o verdadeiro objetivo era transferir o crédito às empresas Beta e Tamboril, sócias da Usina Dracena, para integralização do capital social, sem tributar o aumento patrimonial;
- d) que o conluio é evidente em face da ação combinada das diversas pessoas físicas e jurídicas, tudo com evidente intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pelo acréscimo patrimonial obtido com a doação do direito creditório realizado pela ASK (item 412 do TVF).

Ao analisar o mérito destaquei que as empresas Tamboril e Beta eram controladoras da Usina Dracena, da ASK e da Tractus. Assim, em face do controle acionário, ao fim e ao cabo, os recursos em questão já integravam a esfera patrimonial das controladoras. Mais, aponte que o que se tinha no caso concreto era "caixa comum" de onde saíam os recursos para pagar os débitos da Usina Dracena que estava em fase "pré-operacional". Se para este relator o diligente fiscal se equivocou quando decidiu exigir imposto de renda sobre doação sem que isto possa, nem por hipótese, caracterizar comportamento relacionado à conduta de excesso de exação, na mesma linha se pode dizer que o fato das empresas Tamboril e Beta Participações, controladoras da ASK e da Usina Dracena usarem créditos da primeira para integralizar capital social na segunda possa caracterizar conduta fraudulenta e tendente a omitir, ocultar o impedir a ocorrência de fato gerador do IRPJ.

Do recurso interposto por Sidônio Vilela Gouveia

Antes de adentrar nos fatos relacionados à responsabilidade atribuída ao Diretor Sidônio Vilela Gouveia, a fim de fazer distinção entre solidariedade e responsabilidade de terceiros, por vezes confundidas em autuações, destaco o seguinte quadro:

**Seção IV – Responsabilidade por infrações. Art. 137**

É de responsabilidade do agente quando:

- I- conceituadas como crime;
- II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente do dolo específico:
 - das pessoas referidas art. 134, contra aqueles a quem respondem;
 - dos mandatários contra seus mandantes.
 - dos diretores, gerentes de PJ de direito privado contra estas.

Atuou com precisão o ilustre auditor fiscal ao perceber que o caso dos autos não se trata de solidariedade, mas sim de responsabilidade de terceiros. A propósito, conforme demonstra o quadro acima, não pode confundir solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas diversas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo

aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capítulo V, do Livro II, do CTN.

Necessário distinguir sujeito passivo de responsável tributário. O sujeito passivo de que trata o Capítulo IV pode ser o contribuinte (art. 121, § único I) ou o responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte sua obrigação decorra de disposição expressa em lei. Em relação à distinção entre contribuinte e responsável atenhamo-nos às normas contidas no parágrafo único do artigo 121, “in verbis”:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A solidariedade, que não se confunde com responsabilidade de terceiros, decorre das situações previstas no artigo 124, I e II, do CTN, sendo que o interesse comum de que trata o inciso I não se confunde com as situações contidas no inciso II em que a lei pode atribuir a quem não pratica o fato gerador a condição de responsável solidário.

As hipóteses previstas no artigo 124, I, do CTN (interesse comum), tratam da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, I). Ex. IPTU entre co-proprietários;

Por sua vez, o artigo 124, II, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros (o artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001), ou nos casos de retenção de imposto de renda na fonte.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, não é o interesse econômico, mas sim na questão relacionada à prática do fato gerador. Empresas de um mesmo grupo tem interesse econômico no resultado de suas operações, mas este interesse não serve para atribuir a uma delas a condição de solidária, visto que o interesse apto a qualificar a solidariedade é o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, como ocorre, por exemplo, em caso de co-propriedade, com a exigência do IPTU e ITR.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135, do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a

responder pela obrigação). - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seus pressupostos de fato e seus sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação, fazendo distinção por meio do seguinte quadro:

Na solidariedade		Na Responsabilidade de terceiro	
O fato	Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato	Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação	Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação	Descreve a situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites	O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites	Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa	Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa	Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.
A punição	Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição	Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Outro detalhe importante é ter presente que o terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei. O fato da empresa deixar de pagar tributo não é motivo para imputar ao sócio, seja ele de fato ou de direito, a condição de responsável tributário.

Embora não sendo o caso dos autos, em ocasião anterior, o ilustre Conselheiro Carlos Pelá argumentou que “o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social é o suficiente para atribuir a solidariedade.” Não me parece que esta seja a melhor interpretação. Ao meu sentir a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar conduta que resulta no inadimplemento do crédito tributário. A título de exemplo, cita-se a retirada de recursos em favor dos sócios de fato, em prejuízo do pagamento dos tributos devidos.

Por fim, em determinada feita, o ilustre presidente da Turma, Conselheiro Leonardo Couto, que já relatou matéria semelhante em brilhante voto que o acompanhei, questionou este relator em que situações se caracterizava a solidariedade. Em atenção a

oportuna indagação, faço questão de deixar registrado neste voto que considero caracterizada a solidariedade quando mais de sujeito passivo integra a relação jurídico-tributária da qual decorre o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, combinado com o artigo 124, I, ambos do CTN) e nas situações a que se refere o artigo 121, parágrafo único, II, combinado com o art. 124, II, ambos do CTN.

A solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa regularmente constituída celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro não integrante da empresa, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Por fim, mas também relevante, em atenção aos debates verificados em sessão anterior, faço questão de registrar que o sócio de fato não é responsável pelo simples fato de ser sócio de fato, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Feitos tais registros, passo a análise do caso concreto.

O recorrente Sidônio Vilela, até 22/11/2005, era administrador da Empresa Tamboril que, junto com a empresa Beta Participações, era controladora da ASK Petróleo; da Usina Dracena e da Tractus. Tal fato demonstra que as operações aconteceram sob sua gestão.

O fato da empresa Tractus, mediante registros contábeis, ceder crédito às empresas Beta Participações e Tamboril Participações e estas utilizá-los para, mediante operações contábeis, integralizar capital social da Usina Dracena, onde o dinheiro já estava e de lá nunca saiu, não caracteriza, por parte do representante legal das referidas empresas, ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Não se pode confundir os atos negociais que os representantes legais das empresas praticam em nome destas, no caso contratos de fornecimento de produtos, prestação de serviços, cessão de crédito e integralização de capital social em outras empresas com atos pessoais do Diretor. Nesta situações, na expressão de Pontes de Miranda, o diretor "representa a empresa". O ato é praticado pela empresa e não por seu diretor.

No caso dos autos Sidônio Viela Gouveia, na condição de Diretor, tinha atribuições para praticar os atos anteriormente referidos. Assim, não há o que se falar em excesso de poderes. Igualmente, o ato de firmar contrato na condição de representante de empresa, ainda que destes atos ou operações comerciais possa resultar obrigação de pagar tributo, não é elemento suficiente para caracterizar a responsabilidade do diretor. Se assim fosse, tendo por norte que em todas as transações comerciais, ao fim e ao cabo, sempre há alguém representando a empresa, este passaria a ser responsável tributário. Neste sentido, vale repetir o que foi dito anteriormente quando apontei que o Diretor ou sócio não se torna responsável pelo simples fato da empresa deixar de pagar os tributos, mas sim por praticar conduta própria, distinta dos atos de gestão e representação da empresa, da qual decorra obrigação tributária de pagar tributo.

Processo nº 10830.015682/2010-16
Acórdão n.º **1402-001.368**

S1-C4T2
Fl. 0

Em outras palavras, o terceiro torna-se responsável quando sua conduta, praticada em nome próprio ou com excesso de poderes ou infração à lei, é determinante à ocorrência do fato gerador ou do adimplemento da obrigação tributária.

Neste sentido, voto no sentido de dar provimento ao recurso de Sidônio Viela Gouveia para excluí-lo do pólo passivo da exigência tributária em razão dos fatos analisados nestes autos.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento aos recursos interpostos para cancelar a exigência do crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva