



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10840.722072/2021-14
ACÓRDÃO	1302-007.118 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS ALBERTO MAFRA TERRA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material. Nulidade material reconhecida apenas em face do nexos causal da responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA. Não há nulidade no lançamento por ilegitimidade passiva se a exigência foi formalizada em face do sócio administrador da pessoa jurídica quando, após a liquidação voluntária desta, foram apurados tributos devidos por inobservância de dispositivo legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DATA DE INÍCIO DA CONTAGEM.

A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, contado na forma daquele dispositivo legal. Não serve para dilatá-lo, nem, ainda, possui aplicação

quando a contagem do prazo se dá com base no art. 150, §4º, do referido Código.

DECADÊNCIA. COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS. FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE LANÇAMENTOS EM ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Para se aferir se houve decadência em uma combinação de negócios realizada, é relevante atentar para o fato gerador do crédito tributário e não para os anos-calendários dos lançamentos contábeis/fiscais realizados antes do fato gerador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES. UTILIZAÇÃO DE VALOR CONTÁBIL DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA AUMENTADO ARTIFICIALMENTE. EMPRESAS DO MESMO GRUPO.

Não sendo comprovado o aumento do valor contábil da participação societária usado para efeito de apuração do IRPJ e CSLL, é correto o procedimento de revisão dos valores e nova apuração de IRPJ e CSLL pela autoridade fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade, por vício material, suscitada em relação ao lançamento, para excluir a Sra. Consolação Goulart Terra da condição de responsável tributária; (ii) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade, por vício material, suscitada em relação à exigência de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital das parcelas de 2º, 3º e 4º earn-outs, vencidos os conselheiros Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (relatora), Wilson Kazumi Nakayama e Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (convocado), que votaram por acolher a referida preliminar; (iii) por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência; No mérito, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas, para reconhecer o direito ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pelos sócios pessoas físicas, desde que disponíveis e que não tenham sido objeto de restituição/compensação, nos termos do relatório e voto da relatora. Os Conselheiros Marcelo Oliveira, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Henrique Nimer Chamas e Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (convocado) votaram pelas conclusões da relatora quanto à prejudicial de decadência. Os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (convocado) não votaram em

relação à preliminar de nulidade, por vício material, suscitada em relação ao lançamento, para excluir a Sra. Consolação Goulart Terra da condição de responsável tributária, pois a matéria já foi votada, respectivamente, pelo Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023. Designado o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo para redigir o voto vencedor quanto à matéria em relação à qual a relatora foi vencida e quanto aos fundamentos adotados pela maioria vencedora para a rejeição da prejudicial de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Henrique Nimer Chamas, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Estamos diante de Recurso Voluntário apresentado no processo 10840.722072/2021-14, cuja identidade fática é idêntica ao do processo 10840.730523/2021-89. Cada processo trata de uma infração diferente à legislação tributária. Ambas tem origem na **mesma** combinação de negócios societários, mas em diferentes alienações de capital social com o mesmo ponto controverso que deu início a esta lide tributária: o valor utilizado como parâmetro na apuração do ganho de capital. A Fiscalização desconsiderou o método de equivalência patrimonial utilizado pelo contribuinte, e, ao verificar o valor contábil existente para fins de parâmetro de aquisição, como não havia documentação suporte, lavrou os autos de infração de IRPJ e CSLL em ambos os processos, contra os responsáveis tributários, visto que a empresa titular da alienação, **CAMT Empreendimentos e Participações Ltda (“CAMT”)**, fora extinta.

Neste caso, o Recurso Voluntário (fls. 803-834) foi interposto pelo *sujeito passivo*, Carlos Alberto Mafra Terra (“Sr. Carlos”), e pela *responsável solidária*, Consolação Goulart Terra (“Sra. Consolação”), em face do Acórdão nº 108-019.380 (fls. 765-785), proferido pela 20ª TURMA/DRJ08, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelos contribuintes. A autuação subjacente formalizou a exigência do crédito tributário no montante de **R\$ 32.331.809,31**, a título de IRPJ e CSLL, com juros de mora e multa de ofício em 75%.

Passamos agora a analisar os fatos comuns que levaram às autuações fiscais de ambos os processos, porém, com ênfase na alienação objeto de discussão nestes autos.

a) Da origem da autuação fiscal

O TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) foi instaurado inicialmente em face do Sr. Carlos, com o objetivo de obter mais informações sobre alienações de participação

societárias no ambiente da bolsa de valores. Contudo, a partir desta averiguação, a Fiscalização verificou infrações à legislação tributária que teriam ocorrido em operações societárias anteriores ao IPO fiscalizado, e que envolviam pessoas jurídicas das quais o Sr. Carlos figurava como sócio.

Mais precisamente, o Sr. Carlos e a CAMT celebraram *Acordo de Investimento e Outras Avenças* (fls. 27-105) em **31/12/2015**, aditado em **01/03/2016** (fls. 232-250). Nesse ato, ambos se comprometeram a alienar participações societárias à Cromossomo Participações IV S/A (“Cromossomo”) por meio de associação. Tal alienação foi desenhada da seguinte forma: **37%** do capital social de cada uma das três empresas abaixo fora vendido à adquirente Cromossomo:

- BSB Comércio de Produtos Hospitalares;
- CM Hospitalar S/A (“CM Hospitalar”);
- CM Logística Hospitalar S/A.

O objeto da autuação fiscal está na alienação das participações societárias da CM Hospitalar pela vendedora CAMT. Não se discute neste autos o ganho de capital decorrente das outras operações.

b) Sobre a apuração do ganho de capital

Segundo a previsão do Acordo de Investimentos, o pagamento pela aquisição das ações seria realizado pela Cromossomo à CAMT da seguinte forma: **(i)** um pagamento inicial, e a depender do Ebitda da sociedade, haveria **(ii)** quatro pagamentos à título de earn-out (Cláusulas 3 “Preço da Associação e Earn-Out”, e 8 “Earn-Out”, fls. 41 e ss.).

Assim, na medida que os valores eram recebidos, a CAMT realizava o pagamento do IRPJ e CSLL, considerando o valor contábil das ações, cujo montante foi *umentado* em razão de diversas movimentações societárias realizadas em momentos anteriores à celebração do *Acordo de Investimentos*. Em especial, houve dois aumentos de capital social, um no valor de **R\$ 93.000.000,00** e, o outro, no valor de **R\$ 60.924.451,41**, que não possuíam documentação suporte. A Fiscalização questionou quais eram os recursos referentes a esses aportes, porém, a resposta dada pelo Sr. Carlos se limitou a informar que não havia encontrado a documentação comprobatória e que, também, o período fiscalizado já teria sido abrangido pela decadência.

Além disso, o pagamento decorrente do ganho de capital pela CAMT ocorreu **somente** em relação ao recebimento da *parcela inicial* e do recebimento do *1º earn-out*. Isso porque CAMT foi encerrada por liquidação voluntária após o *1º earn-out* – conforme Distrato Social (fls. 321 e ss.) datado de 31/12/2017 e protocolado na JUCESP em 16/01/2018. Os pagamentos dos *2º, 3º e 4º earn-outs* foram feitos pela Cromossomo somente às pessoas físicas, dando origem ao pagamento de IRPF por estas.

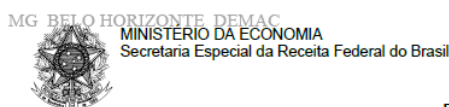
c) Da acusação fiscal

Considerando o ganho de capital objeto da autuação fiscal, a Fiscalização entendeu que o pagamento dos tributos foi realizado de forma *incorreta*. Após duas intimações do Sr. Carlos, além de diversas intimações às empresas envolvidas no referido *Acordo de Investimentos*, a Fiscalização entendeu que o pagamento do IRPJ e CSLL via ganho de capital – em razão da venda das ações da CM Hospitalar, de titularidade da CAMT para a Cromossomo – foi feito a menor, por duas razões.

- A *primeira* diz respeito ao **valor contábil** considerado como custo de aquisição para fins de mensuração do ganho de capital. O valor contábil, segundo a fiscalização, foi *superestimado* pela CM Hospitalar, que nos anos anteriores majorou seu capital social via AFAC (Adiantamento de Futuro Aumento de Capital), o qual não possuía documentação suporte.
- A *segunda* está ligado ao fato de a Fiscalização ter compreendido que os ilícitos tributários foram cometidos pela CAMT. Contudo, a mesma não poderia ter contra si a autuação lavrada em razão da sua liquidação que teria sido realizada de forma irregular, violando a legislação societária. Assim, os responsáveis, Sr. Carlos e Sra. Consolação, deveriam figurar na presente autuação.

É por esta razão que o Sr. Carlos consta como **sujeito ativo** da presente obrigação tributária – com fundamento no art. 135, III, do CTN – e a Sra. Consolação como **responsável solidária** – com fundamento no art. 124, I, do CTN. Além disso, foi aplicada multa de ofício de 75% por omissão ou declaração inexata de fato(s) gerador(es) e do pagamento devido, com fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Abaixo estão os quadros que resumem o cálculo dos tributos exigidos neste caso:



Fl. 550

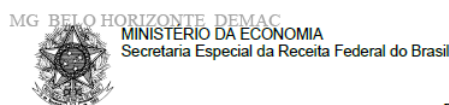
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10840-722.072/2021-14DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CPF
055.818.678-52
Nome
CARLOS ALBERTO MAFRA TERRA

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
03/2016	29/04/2016	3.179.136,80	75,00	2.384.352,60	34,48	1.096.166,36	6.659.655,76
12/2017	31/01/2018	1.145.827,40	75,00	859.370,55	15,45	177.030,33	2.182.228,28
09/2018	31/10/2018	1.324.294,31	75,00	993.220,73	10,77	142.626,49	2.460.141,53
06/2019	31/07/2019	3.992.710,65	75,00	2.994.532,98	6,19	247.148,78	7.234.392,41
06/2020	31/07/2020	2.952.691,48	75,00	2.214.518,61	2,07	61.120,71	5.228.330,80
Total		12.594.660,64		9.445.995,47		1.724.092,67	23.764.748,78



Fl. 567

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10840-722.072/2021-14DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

SUJEITO PASSIVO

CPF
055.818.678-52
Nome
CARLOS ALBERTO MAFRA TERRA

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
03/2016	29/04/2016	1.144.489,24	75,00	858.366,93	34,48	394.619,88	2.397.476,05
12/2017	31/01/2018	412.497,86	75,00	309.373,39	15,45	63.730,91	785.602,16
09/2018	31/10/2018	478.905,95	75,00	359.179,46	10,77	51.578,17	889.663,58
06/2019	31/07/2019	1.439.535,83	75,00	1.079.651,87	6,19	89.107,26	2.608.294,96
06/2020	31/07/2020	1.065.128,93	75,00	798.846,69	2,07	22.048,16	1.886.023,78
Total		4.540.557,81		3.405.418,34		621.084,38	8.567.060,53

Processo	Documento de Lançamento	Valor
10840-722.072/2021-14	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 23.764.748,78
10840-722.072/2021-14	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 8.567.060,53
Total		R\$ 32.331.809,31

d) Da decisão recorrida

O Acórdão da DRJ (fls. 765-785) refutou as alegações trazidas em sede de impugnação pelos contribuintes. A decisão, em síntese, entendeu por:

- Não acolher as alegações de nulidade, em fundamentação genérica, fundamentando que o procedimento de constituição do crédito tributário respeito os arts. 10, 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, assim como o art. 145 do CTN;
- Já em relação ao **mérito**:
 - Não acolheu os lançamentos tributários realizados pela CM Hospitalar em razão da ausência de lastro documental. Fundamentou analiticamente com base no art. 2º do Decreto-lei nº 486/1969 e também do Decreto 64.567/1969, além do art. 1.179 do Código Civil;
 - Caracterizou a ocorrência do fato gerador e dos seus aspectos (materiais, subjetivos, quantitativos e temporais);
 - Reforçou a ideia por detrás da autuação fiscal de que a empresa CAMT não poderia ter sido liquidada, pois possuía pendências, o que seria vedado pelos arts. 51 e 1.103, IV, do Código Civil e os artigos 207 e 210, IV, da Lei nº 6.404/76;
 - Não acolheu o pleito de compensação dos tributos, em razão de possuírem contribuintes distintos (IRPF e IRPJ/CSLL);
 - Não acolheu o pleito de retirar a Sra. Consolação da posição de responsável solidária, ao aduzir outras razões – complementares ao TVF – no sentido de que a Sra. Consolação teria tido participação ativa nos atos jurídicos que motivaram o lançamento.
 - Indeferiu o pedido de sustentação oral dos impugnantes, por ausência de previsão legal;
 - Indeferiu o pedido de intimação específica dos patronos, em razão da Súmula CARF nº 110.

e) Do Recurso Voluntário

Em sede recursal (fls. 803-834), os contribuintes trouxeram razões idênticas àquelas que constavam na Impugnação (fls. 618-651). Em síntese, o pleito está adstrito aos seguintes argumentos:

- De que teria havido erro de subsunção do fato à norma, por quanto o fato gerador do ganho de capital das parcelas 2º, 3º e 4º do *earn-out* são de IRPF

e não IRPJ/CSLL, pois a PJ não auferiu renda em razão da sua extinção prévia;

- De que teria havido erro na base de cálculo das 4 parcelas de *earn-out*;
- Existência de decadência, pois os lançamentos contábeis que culminaram no aumento de capital social da CM Hospitalar ocorreram entre 2012 e 2014;
- Ausência de interesse jurídico comum da Recorrente Consolação.

O Recurso Voluntário, após seu protocolo, foi remetido ao CARF e distribuído para essa Relatora, sem contrarrazões da PGFN (fl. 873).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relatora.

I – DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

Conforme fls. 798-799, o contribuinte Sr. Carlos, acessou o teor do Acórdão de Impugnação via e-CAC em **28/09/2021**, e a Sra. Consolação foi cientificada por meio de AR em **05/10/2021** (fl. 800). Considerando que a juntada do Recurso Voluntário ocorreu em **26/10/2021**, i.e., antes do decurso dos 30 dias da data da ciência do Acórdão Recorrido, reconheço a sua tempestividade, pois cumprido com o prazo exigido no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. Também consigo que o Recurso foi apresentado com a adequada representação processual comprovada (fls. 653-657).

Logo, conheço do Recurso Voluntário e passo à sua análise.

II – PRELIMINARMENTE: DA OCORRÊNCIA DE NULIDADES

Entendo que há duas nulidades no presente caso. Ambas estão baseadas nos fatos controversos pela Recorrente em seu Recurso Voluntário. Uma foi qualificada juridicamente como nulidade nas razões recursais, **e a outra não**.

Em relação a esta **segunda**, desde logo consigno que, em razão da nulidade ser matéria de ordem pública, esta pode ser conhecida de ofício. Assim, cabe a este colegiado apreciar essa matéria de forma *preliminar* ao mérito da presente controvérsia, em observância aos diversos precedentes desta Turma. A título exemplificativo: *Acórdão nº 1302-006.472, 20 de junho de 2023, Relatoria Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo; Acórdão nº 1302-002.664, 16 de março de 2018, Relatoria Conselheiro Gustavo Guimaraes da Fonseca; Acórdão nº 1302-005.079, 8 de dezembro de 2020, Relatoria Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo; Acórdão nº 1302-005.844, 19 de outubro de 2021, Relatoria Conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias; Acórdão nº 1302-002.880, 14 de junho de 2018, Relatoria Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.*

II.A – Da nulidade da fundamentação da autuação fiscal quanto à solidariedade da Sra. Consolação (hipótese do art. 124, I, do CTN)

O TVF, ao atribuir responsabilidade solidária a Sra. Consolação, com base no art. 124, I, CTN, a fundamentação exposta pela Autoridade Fiscal se resumiu ao seguinte parágrafo: (fl. 598):

MG BELO HORIZONTE DEMAC

Fl. 598

**Receita Federal**

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Maiores
Contribuintes em Belo Horizonte – Demac/BHE
Divisão de Fiscalização

84. Já a Sra. CONSOLAÇÃO enquadra-se na situação descrita no art. 124, I da Lei n.º 5.172/66:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem." (grifamos)

85. Ambos serão cientificados do presente lançamento e intimados para extinguir o crédito tributário, pelas formas previstas na legislação, ou impugná-lo.

É possível observar que **não houve** fundamentação válida e adequada em tal enquadramento. Isso porque, a Autoridade Fiscal não pode se limitar a fundamentar a autuação fiscal em paráfrase de artigo legal, ou menos ainda, apenas indicar o dispositivo de lei que entende aplicável ao caso concreto, sem descrever os fatos do caso concreto e o seu enquadramento no suporte fático da norma. É necessária que a fundamentação seja analítica, se debruçando sobre a hipótese fática ocorrida no caso que atraia a incidência da norma extraída a partir da interpretação do art. 124, I, do CTN. E isso não ocorreu.

Importante frisar que o Direito Processual Civil, inclusive na sua vertente aplicável ao processo administrativo (nesse sentido: *FRANÇA, Vladimir da Rocha. Estrutura e motivação do ato administrativo. São Paulo: Malheiros Editores, 2007; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. Motivo e motivação do ato administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979*), tem evoluído no sentido de exigir uma fundamentação substancial para os atos administrativos e decisões administrativas. Nesse sentido, aplicável, de forma analógica, o art. 489, § 1º, do CPC ao presente caso, inclusive por expressa previsão do art. 15 deste mesmo diploma.

Segundo a Doutrina Administrativista, nos casos em que estamos diante de *ato administrativo vinculado*, e não discricionário, a validade deste estaria contemplada na simples indicação do dispositivo legal e do fato subjacente à hipótese fática contida na norma. Nesse sentido, ensina *Celso Antonio Bandeira de Melo*:

"em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicada pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de atirada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada." (MELO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo – 15. ed. – São Paulo: Malheiros, 2002. p. 102)

Contudo, isso não consta no TVF. O fato que descreve o interesse comum – que é a hipótese fática do art. 124, I, do CTN – não está descrita. Na lição do mesmo *Doutrinador* acima referido, “o Princípio da Motivação impõe a administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelas quais tomou a providência adotada.” (grifo nosso. MELO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo – 15. ed. – São Paulo: Malheiros, 2002. p. 70).

Para além dos ensinamentos doutrinários, o entendimento recente desta Turma aponta que **só é válido o ato administrativo** que consubstancia a obrigação tributária quando os “documentos de constituição do crédito tributário descrevem acuradamente os procedimentos adotados, as conclusões extraídas e a base legal que ampara o lançamento” (Acórdão 1302-005.083, de 8 de dezembro de 2020, Relatoria Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo).

Não se ignora que o Acórdão Recorrido, proferido pela DRJ, consignou que a Recorrente Consolação teria participado da venda das ações e do Distrato Social da CAMT, fundamentando o seu interesse econômico, com base neste fato, na relação jurídica. Contudo, esse fundamento – na opinião desta Conselheira – não é suficiente para convalidar a ausência de fundamentação e motivação do ato administrativo que formalizou a exigência perante a Sra. Consolação. Fato é que o dever exigido da Fiscalização Tributária, insculpido no art. 142 do CTN, não foi cumprido em relação à solidariedade.

Da mesma forma, a discussão proposta pela Recorrente é meritória, se há ou não o interesse comum da Sra. Consolação neste caso. Entendo que não é pertinente alçarmos o debate neste nível fático. Em verdade, a atribuição da responsabilidade solidária a ela não foi válida, por ausência de fundamentação e motivação do TVF em não descrever os fatos do caso concreto que demonstrariam a incidência do art. 124, I, do CTN no presente processo.

Assim, reconheço, *de ofício*, a **nulidade parcial** da autuação fiscal, **no que toca à atribuição de solidariedade da Sra. Consolação**, para responder pelos débitos de IRPJ e CSLL exigidos neste processo.

Por fim, consigo, para fins de esclarecer a dialeticidade desta Conselheira em responder os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, que o ponto “3. AUSÊNCIA DE INTERESSE JURÍDICO COMUM DA RECORRENTE CONSOLAÇÃO” da peça recursal foi apreciado neste tópico.

II.B – Da nulidade da fundamentação da autuação fiscal quanto à cobrança de IRPJ/CSLL pelo ganho de capital dos 2º, 3º e 4º *earn-outs*

Para além da nulidade abordada no tópico anterior, entendo que há outra nulidade ainda mais substancial para ser analisada por este colegiado.

Como o presente caso visa exigir a cobrança de IRPJ e CSLL, em decorrência de ganho de capital da CAMT em razão da alienação do capital social da CM Hospitalar à Cromossomo, é importante estarmos atentos aos fundamentos que baseiam essa cobrança. A leitura do TVF e do Acórdão da DRJ demonstram que a cobrança está fundamentada em duas principais infrações: **(i)** a primeira, *que é o mérito deste caso*, pois diz respeito à base de cálculo do ganho de capital, pois o valor contábil teria sido majorado em razão do aumento de capital da CM Hospitalar sem documentação suporte; e **(ii)** a segunda, *consiste no ponto de partida para esta preliminar*, que é a infração a legislação civil e societária, pois a liquidação da titular das ações vendidas da CM Hospitalar, a CAMT, teria sido feita em infração à lei.

Em síntese, a exigência de IRPJ e CSLL, via ganho de capital da CAMT, em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs*, nos documentos de constituição do crédito tributário, está fundamentada apenas do ponto de vista do sujeito passivo indicado na autuação. Isto é, sobre quem deveria recair a responsabilidade sobre o seu pagamento. E, com base no **art. 135, III, do CTN**, por infração à lei praticada por seu sócio administrador, o Sr. Carlos figurou no polo passivo desta cobrança.

Contudo, há uma parte em relação ao **aspecto material** da cobrança tributária que não está fundamentada. Ela está **implícita** na discussão, mas não é devidamente enfrentada no presente caso. E, justamente por isso, macula de nulidade a autuação fiscal, por **ausência de fundamentação e motivação** do ato administrativo. Tal questão implícita pode ser ilustrada por meio da tentativa de resposta a duas questões retóricas:

- a) Se há equívoco na base de cálculo do ganho de capital da CAMT (vide discussão meritória), então há IRPJ/CSLL a serem cobrados em face dos responsáveis tributários face às parcelas recebidas **antes da sua extinção**, *i.e.*, sobre os recebimentos oriundos do (i) valor inicial e (ii) do 1º *earn-out*;
- b) Nesse mesmo sentido, se há equívoco na base de cálculo do ganho de capital da CAMT, então há IRPJ/CSLL a serem cobrados em face dos responsáveis tributários face às parcelas recebidas **após a extinção da CAMT?** *i.e.*, sobre os recebimentos oriundos dos demais *earn-outs* (2º, 3º e 4º). **Qual é o fundamento que autorizaria a Fiscalização a realizar isso na autuação fiscal?**

Em relação à primeira questão, a resposta é positiva. Antes da extinção da CAMT, se houve pagamento incorreto do ganho de capital, os responsáveis tributários respondem pela cobrança.

Já em relação à segunda questão, a resposta é negativa. Para que os responsáveis tributários possam ser afetados aos tributos que teriam incidido após a extinção da CAMT – especificamente, o IRPJ/CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs* – é preciso desconsiderar que houve a extinção da pessoa jurídica. *Se não desconsiderarmos a liquidação da CAMT, que culminou na sua extinção, como seria possível fundamentar validamente incidência de IRPJ/CSLL sobre fatos que ocorreram quando esta não mais existia?* Aqui carece o TVF de trazer, ou o **art. 116, parágrafo único**, ou o **art. 149, VII**, ambos do CTN.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...) **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...) **VII** - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

No entendimento desta Conselheira, a fundamentação de infração à lei com base no art. 135, III, **é embasamento legal válido** para atribuir ao Sr. Carlos a condição de sujeito passivo da exigência objeto deste processo. Contudo, **não é embasamento legal válido** para desconsiderar a extinção da CAMT, e realizar a cobrança do IRPJ/CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs*. Não basta indicar que, segundo a legislação civil e societária, a CAMT não poderia ter sido liquidada e extinta, pois possuía obrigações vigentes e válidas. É preciso indicar porque não está sendo considerado válido, ainda que implicitamente, a extinção da empresa.

Nosso ordenamento jurídico autoriza que a autoridade administrativa promova o lançamento de ofício quando "*se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*" (**art. 149, VII**). Além disso, também contém norma geral antielisiva (**art. 116, parágrafo único**), a qual justificaria a **requalificação** de negócios jurídicos ilícitos, ainda exista orientação da nossa Suprema Corte de que a "*plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer os procedimentos a serem seguidos*" (Supremo Tribunal Federal, ADI nº 2446, Relatoria da Ministra Carmen Lúcia).

Sem o embasamento em um desses dispositivos legais, não há como entender como válida a cobrança do IRPJ/CSLL sobre aqueles valores que estão sendo exigidos sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs*. A leitura atenta dos Autos de Infração e do TVF demonstra que em nenhum momento fora trazido o **art. 116, parágrafo único**, ou o **art. 149, VII**, ambos do CTN. Senão vejamos.

a) Em relação aos Autos de Infração:

• IRPJ

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 30/09/2018:

Art. 24 da Lei n.º 9.249/95

Art. 25 da Lei n.º 9.430/96

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 521, 522 e 528 do RIR/99

Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2019 e 30/06/2020:

Art. 24 da Lei n.º 9.249/95

Art. 25 da Lei n.º 9.430/96

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 595, 595, § 5º e 601 do RIR/18

• CSLL

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 30/06/2020:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96

Art. 20 da Lei nº 9.249/95 e alterações posteriores

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

• TVF:

- Não é mencionado no tópico "IV. Omissão de Ganhos de Capital"

- Não é mencionado nos subtópicos respectivos “IV.1. Legislação Aplicável” e “IV.2. Valor Contábil da CM HOSPITALAR”
- Não é mencionado em nenhuma folha dos documentos que formalizam a cobrança do crédito tributário, tanto nos AIs, quanto no TVF.

Também não consta como fundamento nos documentos que formalizam a exigência tributária qualquer qualificação jurídica que conduza à conclusão de que os fatos ligados à extinção da CAMT fosse com intuito de simular ou fraudar dolosamente o erário. Além disso, importante frisar que os tributos incidentes sobre ganho de capital referente a essas parcelas (2º, 3º e 4º *earn-outs*) foram apurados e pagos pelos responsáveis tributários, pessoas físicas. Foram eles que receberam os valores que seriam pagos à CAMT (caso essa não tivesse sido extinta). E, ao que sabe até o presente momento por estes autos, não houve discussão quanto ao IRPF do ganho de capital auferido pelos respectivos responsáveis em relação a essas parcelas neste processo ou em outro processo vinculado.

Entendo, portanto, que não está adequadamente fundamentada a conclusão a que chegou a Fiscalização neste processo, para cobrar dos responsáveis da CAMT o IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs*, sem fundamentar tal cobrança ou no **art. 149, VII**, ou no **art. 116, parágrafo único**, pois – implicitamente – foi desconsiderada como válida a extinção via liquidação da empresa CAMT. A partir dos fundamentos aqui constantes, poderia ter sido outra a conclusão da Fiscalização. Poderia ter resultado em uma autuação da CM Hospitalar por omissão de receitas, por exemplo, visto que a AFAC não estaria comprovada. Porém, da forma como desenhado no TVF, há a necessidade de fundamentar a desconsideração da extinção da CAMT, o que não foi feito.

Diante deste contexto fático, reconheço a **nulidade parcial** da autuação fiscal, **no que toca à exigência de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs***, por ausência de fundamentação e motivação dos documentos de constituição do crédito tributário por não trazerem fundamento legal válido a embasar a implícita desconsideração da extinção da empresa CAMT.

Por fim, consigo, para fins de esclarecer a dialeticidade desta Conselheira em responder os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, que o ponto “2.1. **ERRO DA SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA (FATO GERADOR DE IRPF A RESPEITO DAS 2ª, 3ª E 4ª PARCELAS PAGAS A TÍTULO DE EARN-OUT)**” da peça recursal foi apreciado neste tópico.

III – DO MÉRITO

No mérito, há duas questões ainda pendentes para julgamento, e que dizem respeito ao mérito da presente controvérsia. O primeiro diz respeito à alegação de **decadência** da cobrança tributária (**III.A**) e, o segundo, está ligado a mensuração da **base de cálculo** para o ganho de capital referente às quatro parcelas do *earn-out* (**III.B**).

Vejamos cada um deles.

III.A – Da alegação de decadência

Na impugnação (fls. 690-723) não foi suscitada a ocorrência de decadência. Assim, essa matéria não foi objeto de decisão no Acórdão recorrido. Mesmo assim, considerando tratar-se de matéria de ordem pública, passo à sua análise.

No Recurso Voluntário (fl. 826 e ss.), o argumento da Recorrente é que a ocorrência de decadência se operou pois todas as movimentações contábeis que fundamentaram as quantias glosadas pelo fisco, em relação aos aportes no capital social em R\$ 93.000.000,00, ocorreram e foram lançadas nas ECF's da CM Hospitalar entre os anos de 2012 a 2014. Abaixo está a literalidade do que fora alegado (fl. 827):

Ocorre, contudo que esses valores lançados na contabilidade da CM Hospitalar foram homologados tacitamente em razão da falta de contestação do Fisco no prazo legal, tendo decaído o direito do Fisco de questioná-los tanto por força do artigo 150, § 4º como pela regra do artigo 173, ambos do CTN, pois o lançamento tributário ocorreu em março de 2021 e os prazos decadências dos fatos geradores de 2012 se encerraram 2017, os prazos 2013 findaram-se em 2018, os prazos de 2014 terminaram 2019 e os prazos de 2015 em 2020. [grifos e ressaltos são originais].

Em que pese o argumento da Recorrente esteja alicerçado com a premissa de erro da Fiscalização, pois um dos seus argumentos – quanto ao erro de subsunção – está ligado na sua compreensão de que o correto seria ter ocorrido lavratura de AI em face da CM Hospitalar por omissão de receitas, em razão da falta de comprovação da origem (já que o valor contábil diz respeito à receitas omitidas e escrituradas sob outras rubricas pela CM Hospitalar).

Em verdade, o argumento da Recorrente **traz a estratégia de olhar para os atos societários** - e não para o fato gerador da obrigação tributária – para fins de contagem do prazo decadencial. Porém, tal argumentação não há como ser acolhida. E isso, por uma simples razão: o que estamos aqui a julgar é correção ou não da tributação do ganho de capital da venda das ações da CM Hospitalar, que eram de titularidade da CAMT, à Cromossomo. E o fato gerador dessa alienação não corresponde aos fatos narrados pela Recorrente nas fls. 826 e 826 do seu Recurso. Os fatos geradores estão ligados à alienação que ocorreu a partir do *Acordo de Investimento e Outras Avenças* (fls. 27-105) em **31/12/2015**, aditado em **01/03/2016** (fls. 232-250).

Assim, se estamos diante da hipótese do art. 150, § 4º, do CTN, tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação — *assim entendido aquele cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa* —, o prazo decadencial para lançamento de ofício é de cinco anos contados a partir da data da ocorrência do fato gerador. Isso porque, estaríamos diante de hipótese de em que houve *pagamento antecipado* do tributo (CAMT realizou o pagamento da parcela inicial e do 1º *earn-out*) e, não há no TVF, demonstração de dolo, fraude ou simulação. Logo, o prazo decadencial sequer seria elástico segundo os termos do art. 173, I, do CTN. Assim, nessa hipótese, o fato gerador — *de forma conservadora* — teria ocorrido em **31/12/2015**, ao menos.

Porém, os procedimentos fiscais ocorreram – em razão da extinção da CAMT – junto ao responsável tributário, o Recorrente, a partir do Termo n.º 01 - Intimação Fiscal, lavrado em **04/06/2019 (fls. 2 a 4)**. Neste caso, entendo que, iniciado procedimento de fiscalização dentro do prazo decadencial, não há como entender pela ocorrência de decadência, pois o Fisco não ficou inerte e se pronunciou sobre a operação.

Ainda que assim não fosse, acaso fosse acolhida a argumentação da Recorrente, a de que a mesma apurava via lucro presumido pelo regime caixa, o termo inicial para contagem do prazo prescricional seria o recebimento dos valores à título de pagamento do Acordo de Investimentos, o que ocorreu entre 2016 e 2020:

GANHOS DE CAPITAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO (BASE DE CÁLCULO IRPJ E CSLL)						
Parcela	Data	Período de Apuração	Montante Recebido	Valor Contábil	Base IRPJ	Base CSLL
Inicial	01/03/2016	1º Tri/2016	33.682.936,44	5.049.564,28	28.633.372,16	28.633.372,16
1ª Earn-Out	28/12/2017	4º Tri/2017	9.119.305,04	0,00	9.119.305,04	9.119.305,04
2ª Earn-Out	27/07/2018	3º Tri/2018	5.321.177,29	0,00	5.321.177,29	5.321.177,29
3ª Earn-Out	17/05/2019	2º Tri/2019	15.994.842,64	0,00	15.994.842,64	15.994.842,64
4ª Earn-Out	29/05/2020	2º Tri/2020	11.834.765,97	0,00	11.834.765,97	11.834.765,97

Logo, também por esse argumento, não estaríamos diante de hipótese de ocorrência de decadência. Assim, afasto a ocorrência de decadência, e não acolho esse fundamento da Recorrente.

III.B – Da alegação de erro na base de cálculo do ganho de capital

No Recurso Voluntário, a alegação de erro da Fiscalização na base de cálculo para o ganho de capital está no fato de que o Fisco não aceitou a metodologia de custeio das ações vendidas, por meio do MEP – método de equivalência patrimonial. Além disso, segundo a Recorrente, o Fisco, ao considerar o valor de custo como o valor contábil das ações, ainda assim as considerou de forma equivocada, pois não em razão da ausência de documentação suporte dos investimentos realizados pela CAMT no capital social da CM Hospitalar antes de vender as suas ações.

Neste caso, a argumentação trazida em sede Recurso Voluntário é idêntica à trazida em sede de Impugnação. Assim, importante recordar o que consta no Acórdão Recorrido sobre este tema (fls. 780-781):

4.2.3 ASPECTO QUANTITATIVO

No caso, o acordo previa um Preço Inicial da Associação, que seria pago à vista no fechamento da operação:

- 3.1. Preço Inicial da Associação e Earn-Out. Em decorrência da Associação prevista neste Acordo de Investimento, o Investidor deverá pagar (i) à vista, no Fechamento, na forma prevista nas Cláusulas 4, 5 e 6 abaixo, o valor total de R\$133.041.430,61 (cento e trinta e três milhões, quarenta e um mil, quatrocentos e trinta reais e sessenta e um centavos), acrescido da variação positiva da Taxa DI, calculada *pro rata temporis* a partir de 31 de dezembro de 2015 até o Fechamento ("Preço Inicial da Associação"); e (ii) se for o caso, o *Earn-Out*, a ser calculado e pago na forma prevista na Cláusula 8 abaixo.

O preço inicial seria a única parcela com certeza de pagamento da operação, sendo as seguintes dependentes de resultados futuros e incertos, a exemplo do item 8.1, I, a, do Acordo de Investimento:

8.1. Apuração do Earn-Out. Sujeito aos termos e condições desta Cláusula 8, o Investidor deverá realizar pagamentos adicionais aos Acionistas Originais, a título de *earn-out* ("Earn-Out"), na proporção do pagamento do Preço Inicial da Associação a cada um dos Acionistas Originais, conforme estabelecido no Anexo 8.1 a este Acordo de Investimento, cujos valores eventualmente devidos serão apurados da seguinte forma, observada a dedução dos valores previstos na Cláusula 8.2 abaixo:

I. a primeira parcela do *Earn-Out*, no valor de até R\$35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais), acrescido da Taxa DI calculada *pro rata temporis* a partir de 31 de dezembro de 2015 até a data do efetivo pagamento ("Valor Máximo da Primeira Parcela de Earn-Out") será eventualmente devida de acordo com as seguintes regras:

(a) caso o EBITDA Ajustado Efetivo 2016 seja inferior a R\$91.000.000,00 (noventa e um milhões de reais), não será devida a primeira parcela do *Earn-Out*;

Então, o ganho de capital deve ser apurado por ocasião do recebimento das parcelas, sendo que, na incerteza das parcelas seguintes, o custo total deve ser confrontado com o preço inicial pago, e, caso subsistisse saldo, confrontado com as contraprestações contingentes.

Desta forma, não há como acatar o argumento de erro na base de cálculo levantada pelos impugnantes, em que consideram que o custo da empresa vendida deveria ser revisto anualmente.

Ora, não se tratava de cláusula resolutiva do negócio, mas de determinação do preço a ser recebido. Logo, o fato gerador ocorreu no momento da alienação do investimento, e, sob tal ótica, o custo a ser considerado para fins de ganho de capital estaria determinado no momento do negócio.

E, em sendo incertas as parcelas futuras, não haveria razão em diferir proporcionalmente o custo em relação ao preço recebido, por vez que não seria determinável antecipadamente o total, atuando de forma acertada a autoridade autuante, que confrontou o custo de aquisição do investimento (valor contábil) no momento da alienação e recebimento da única parcela certa de recebimento.

O contraste da argumentação das razões recursais com os fundamentos do Acórdão Recorrido demonstram que a principal divergência aqui está no pano de fundo da natureza jurídica do *earn-out*. Se ele está ligado ao preço ou não.

No entendimento do Acórdão Recorrido, o *earn-out* está aqui ligado ao preço da alienação, logo, o custo foi apurado no momento da alienação, sem que houvesse a necessidade de refazer as bases de cálculo no período de cada um dos recebimentos. Ainda que o Acórdão Recorrido tenha se valido erroneamente da legislação do lucro real (fls. 781-782) para fundamentar um dos pontos trazidos pela Recorrente em Impugnação, entendo que esse equívoco na decisão *a quo* não é capaz de tornar válido o que foi feito pela Recorrente na apuração da base de cálculo do ganho de capital.

Entendo que é **importante considerarmos a legislação tributária neste caso**. E ela é expressa quanto aos parâmetros que devem ser considerados para mensuração do ganho de capital na alienação realizada. Vejamos o art. 25 da Lei nº. 9.430/96:

"Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de

receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º **O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.. (...)** grifamos

Dessa forma, a Fiscalização agiu de forma correta.

A leitura do TVF nos mostra que a Fiscalização verificou dois aportes de capital social pela CAMT na CM Hospitalar, os quais não possuíam documentação suporte. Um no valor de **R\$ 93.000.000,00**, e o outro **R\$ 60.924.451,41**. Assim, para determinação do valor contábil das ações alienadas, a Fiscalização teve que **expurgar os efeitos desses aportes**, por inexistência de documentação que as lastreassem. Um dos principais pontos que demonstra a correção da postura da Fiscalização está no diálogo realizado durante a Fiscalização e a insistência em compreender os lastros que consubstanciavam o capital social da CM Hospitalar.

Nesse sentido, colaciono o que consta no TVF (fls. 580-592):

36. Conforme visto neste Termo, uma das empresas em que a CAMT participava do capital social era a CM HOSPITALAR. Na constituição desta, a CAMT integralizou 99% das quotas (somente depois a CM HOSPITALAR foi transformada em sociedade anônima). Também já foi informado que a CAMT alienou, em 31/12/2015, 37% de sua participação na CM HOSPITALAR para a CROMOSSOMO e que apurou ganho de capital apenas em relação ao preço inicial e ao 1º Earn-Out.

37. A CAMT, desde a sua constituição, sempre optou pela tributação pelo Lucro Presumido. Vejamos, então, os dispositivos da legislação tributária acerca do tema, iniciando-se pela Lei n.º 9.430/96: (...)

38. Bem, então, de acordo com o § 1º do artigo 25 da Lei n.º 9.430/96, o ganho de capital nas alienações de investimentos corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

39. Não há qualquer dúvida em relação ao que vem a ser o valor de alienação. Já a definição de valor contábil de um investimento está bastante clara no Capítulo XIII – IRPJ - Lucro Presumido do "Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica" da Secretaria da Receita Federal do Brasil, disponibilizado na internet no endereço: (...).

(...)

41. Analisando-se as informações disponíveis nos sistemas informatizados da RFB constata-se que a CAMT, de fato, aplicou o método da Equivalência Patrimonial para avaliar seu investimento na CM HOSPITALAR. Contudo, verificamos que o patrimônio líquido desta última foi inflado com valores que não foram comprovados no curso deste procedimento, o que elevou, artificialmente, o valor contábil do referido investimento na contabilidade da CAMT. É o que passamos a relatar.

42. Em 29/05/2015, na 17ª Alteração Contratual da CM HOSPITALAR (Doc 35 - Alt Contratual CM Hospitalar), deliberou-se pelo aumento de seu capital social em R\$ 93.000.000,00 por meio de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), em moeda corrente, que teriam sido efetuados pela CAMT até 31/12/2014.

43. Por outro lado, a ECF 2014 (Doc 36 - ECF 2014 - CAMT) da CAMT, apesar da pobreza de informações, indicava que o tal aumento de capital já teria ocorrido em 2014 dado que o valor da participação na CM HOSPITALAR, constante na citada ECF, seria de R\$ 97.620.000,00. Curiosamente, não há qualquer evidência de que a CAMT tivesse recebido recursos desta ordem de grandeza desde a sua constituição.

44. Talvez por esse motivo, em Assembleia Geral Extraordinária datada de 21/12/2017 (Doc 37 - AGE CM HOSPITALAR), deliberou-se pela retificação da forma com que teria se dado o aumento de capital de R\$ 93.000.000,00 que havia sido deliberado na 17ª Alteração Contratual da CM HOSPITALAR: o que antes era AFAC passou a ser distribuição desproporcional de lucros, conforme trecho da citada AGE transcrito a seguir: (...).

45. Convenhamos, essa espécie de amnésia sobre como teria se dado um aumento de capital de valor, digamos, razoavelmente relevante (R\$ 93.000.000,00) chamou-nos a atenção. Diante disso, lavramos, em 19/08/2019, o Termo n.º 02 (Doc 05) por meio do qual intimamos o Sr. CARLOS MAFRA, na condição de sócio e administrador da CAMT na ocasião de sua liquidação, a comprovar a existência de lucros acumulados da CM HOSPITALAR, em 31/12/2014, em montante que possibilitasse o alegado aumento de capital de R\$ 93 milhões integralizado pela CAMT e a apresentar documentos que justificassem a alegada distribuição desproporcional de lucros.

46. Em resposta (Doc 07), datada de 13/09/2019, o Sr. CARLOS MAFRA informou: "Em reunião realizada como o contador responsável, não foi possível até o momento localizar os documentos necessários para prestar os esclarecimentos solicitados."

47. Pois bem, intimado, o Sr. CARLOS MAFRA, sócio e administrador da CAMT até a sua liquidação, não apresentou qualquer documento que pudesse comprovar de onde teriam saído os recursos para o aumento de capital no montante de R\$ 93.000.000,00 da CM HOSPITALAR. Vale ressaltar que a CM HOSPITALAR não tinha lucros e/ou saldo à disposição da Assembleia sequer perto desta soma. Com efeito, ao final de 2014 os lucros acumulados eram de R\$ 4.006.767,05 (Doc 38 – Balancete CM HOSPITALAR - 2014). Ao final do 1º Trimestre de 2015, R\$ 3.460.288,59 (Doc 39 – Balancete CM HOSPITALAR – 1º Tri 2015), e ao final do 2º Trimestre de 2015, R\$ 6.884.011,29 (Doc 40 – Balancete CM HOSPITALAR – 2º Tri 2015).

(...)

49. A análise das ECD de 2013 a 2017 mostrou que a contrapartida do aumento do Capital Social em R\$ 93 milhões se deu com débito na conta "Adiantamentos" do Passivo Não Circulante/Empréstimos e Financiamentos/Títulos a pagar. Portanto, o aumento do Capital Social, conforme informado, não aconteceu por meio de AFAC tampouco com capitalização desproporcional de lucros.

50. Como havia saldo vultoso na conta ADIANTAMENTOS, no início de 2013, retrocedemos mais um ano para consultar a ECD de 2012 em busca de explicações. Não havia conta com esse título no Passivo Não Circulante (PNC). Havia outra conta, cujo saldo, ao final de 2012, era igual ao saldo inicial da conta ADIANTAMENTOS em 2013, mas incluída no grupo Passivo PNC/Outras Contas a pagar Longo Prazo, denominada CONTAS A PAGAR DECORRENTE DE CRED CLIENTES. Apesar de conceitualmente terem funções diferentes, a identidade entre saldos levou-nos à conclusão de que ADIANTAMENTOS substituiu CONTAS A PAGAR DECORRENTE DE CRED CLIENTES nos balanços seguintes.

(...)

54. A despeito da atipicidade dos lançamentos efetuados na contabilidade da CM HOSPITALAR, que culminaram com o aumento de capital no valor de R\$ 93.000.000,00, ainda tentamos obter esclarecimentos junto à própria empresa. Assim, em 19/01/2021, lavramos o Termo n.º 02 (Doc 31) por meio do qual descrevemos, detalhadamente, as incongruências verificadas referentes às contas ADIANTAMENTOS e CONTAS A PAGAR DECORRENTES CRED CLIENTES. Ao final, fizemos a seguinte solicitação:

"1. Esclarecer toda a formação do saldo da conta contábil "ADIANTAMENTOS", constituída, conforme já abordado, por contrapartidas estranhas a sua natureza, bem como esclarecer sua posterior utilização para integralização do capital social da empresa em 2014 e 2016, seja por meio de AFAC, seja a título de lucros distribuídos, como se fez constar em documentos registrados na JUCESP. Apresentar documentação comprobatória pertinente."

55. A CM HOSPITALAR enviou resposta (Doc 33), datada de 26/01/2021, cujo trecho principal está transcrito a seguir:

"Muito embora a CM Hospitalar tenha total interesse e disponibilidade em prestar todas as informações solicitadas por esta D. Fiscalização, de fato a Companhia passou nos últimos anos por operações de reorganização societária e uma completa profissionalização e estabelecimento de governança corporativa, inclusive alterando seu corpo profissional responsável pela área contábil e fiscal.

Neste contexto, a CM Hospitalar não possui em seus arquivos as informações solicitadas, pois dizem respeito a fatos ocorridos em períodos já abrangidos pela decadência tributária, por ter transcorrido o prazo decadencial previsto em lei (artigos 150 e 173 do Código Tributário

Nacional), período este inclusive de responsabilidade dos antigos acionistas controladores na época.”

56. Assim, apesar de todos os nossos esforços, não restou demonstrado que a CAMT teria efetuado o aumento de capital de R\$ 93.000.000,00 na CM HOSPITALAR e, por óbvio, tal quantia deve ser expurgada do cálculo do valor contábil desse investimento.

57. O patrimônio líquido da CM HOSPITALAR tem, ainda, outra quantia que não pode ser considerada no cálculo de seu valor contábil para a CAMT. Trata-se de AFAC no valor de R\$ 60.924.451,41 que teria sido feito pela CAMT. Tal AFAC, na verdade, jamais foi efetuado. O roteiro é semelhante àquele que culminou no aumento de capital de R\$ 93.000.000,00 relatado acima.

(...)

65. (...) Diante disso, não há como aceitar que o valor do suposto AFAC seja considerado no cálculo do valor contábil da CM HOSPITALAR. Tal valor, então, será um percentual do PL, com os expurgos feitos pela fiscalização:

Nível	Código	Cód. Estrut.	Conta	Saldo em 31/12/2015	
				Balancete CM Hospitalar	Considerado Fiscalização
2	206	2.03	PATRIMONIO LIQUIDO	167.576.017,90	13.651.566,49
3	20620	2.03.07	LUCROS OU PREJUIZOS ACUMULADOS	11.516.176,54	11.516.176,54
4	20601001	2.03.01.01	CAPITAL SUBSCRITO	97.650.000,00	4.650.000,00
4	20630001	2.03.08.01	AFAC-ADITO FUTURO AUMENTO CAPITAL	60.924.451,41	0,00
4	20608001	2.03.05.01	RESERVAS DE LUCROS	-2.514.610,05	-2.514.610,05

66. Considerando-se o percentual de 99,97% referente à participação da CAMT na CM HOSPITALAR, tem-se o valor contábil de R\$ 13.647.471,02 (R\$ 13.651.566,49 * 0,9997). [grifos nossos]

Considerando tais incongruências, a Fiscalização apurou os valores aqui exigidos de forma analítica, cujo resultado pode ser visualizado:

APURAÇÃO INICIAL

GANHOS DE CAPITAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO (BASE DE CÁLCULO IRPJ E CSLL)						
Parcela	Data	Período de Apuração	Montante Recebido	Valor Contábil	Base IRPJ	Base CSLL
Inicial	01/03/2016	1ª Tri/2016	33.682.936,44	5.049.564,28	28.633.372,16	28.633.372,16
1ª Earn-Out	28/12/2017	4ª Tri/2017	9.119.305,04	0,00	9.119.305,04	9.119.305,04
2ª Earn-Out	27/07/2018	3ª Tri/2018	5.321.177,29	0,00	5.321.177,29	5.321.177,29
3ª Earn-Out	17/05/2019	2ª Tri/2019	15.994.842,64	0,00	15.994.842,64	15.994.842,64
4ª Earn-Out	29/05/2020	2ª Tri/2020	11.834.765,97	0,00	11.834.765,97	11.834.765,97

Como a CAMT, havia apurado o ganho de capital na venda de suas ações na CM HOSPITALAR no preço inicial e no 1º Earn-Out, esses valores foram considerados pela Fiscalização. Já, como nenhum ganho de capital foi apurado em relação aos demais Earn-Out, não havia o que ser considerado. Então o resultado do trabalho da Fiscalização está assim resumido:

VALORES OBSERVADOS SOBRE PAGAMENTOS ANTERIORES

GANHOS DE CAPITAL APURADO PELA CAMT (BASE DE CÁLCULO IRPJ E CSLL)						
Parcela	Data	Período de Apuração	Montante Recebido	Valor Contábil	Base IRPJ	Base CSLL
Inicial	01/03/2016	1º Tri/2016	33.710.229,23	17.793.404,29	15.916.824,94	15.916.824,94
1º Harm-Out	28/12/2017	4º Tri/2017	9.119.305,04	4.583.309,62	4.535.995,42	4.535.995,42
2º Harm-Out	27/07/2018	3º Tri/2018	0,00	0,00	0,00	0,00
3º Harm-Out	17/05/2019	2º Tri/2019	0,00	0,00	0,00	0,00
4º Harm-Out	29/05/2020	2º Tri/2020	0,00	0,00	0,00	0,00

RESUMO FINAL

DIFERENÇAS DE BASES DE CÁLCULO APURADA PELA FISCALIZAÇÃO X APURADA PELA CAMT							
Parcela	Período de Apuração	BC FISCALIZAÇÃO		BC CÁLCULO CAMT		DIFERENÇAS A LANÇAR	
		BC IRPJ	BC CSLL	BC IRPJ	BC CSLL	BC IRPJ	BC CSLL
Inicial	1º Tri/2016	28.633.372,16	28.633.372,16	15.916.824,94	15.916.824,94	12.716.547,22	12.716.547,22
1º Harm-Out	4º Tri/2017	9.119.305,04	9.119.305,04	4.535.995,42	4.535.995,42	4.583.309,62	4.583.309,62
2º Harm-Out	3º Tri/2018	5.321.177,29	5.321.177,29	0,00	0,00	5.321.177,29	5.321.177,29
3º Harm-Out	2º Tri/2019	15.994.842,64	15.994.842,64	0,00	0,00	15.994.842,64	15.994.842,64
4º Harm-Out	2º Tri/2020	11.834.765,97	11.834.765,97	0,00	0,00	11.834.765,97	11.834.765,97

Desta forma, está correta a base de cálculo das exigências aqui formuladas, devendo ser mantido o Acórdão Recorrido neste ponto. Consigno apenas a **necessidade de abatimento dos valores já pagos pelas pessoas físicas em relação ao ganho de capital auferido**, desde que disponíveis e que não tenham sido objeto de restituição/compensação, conforme autoriza jurisprudência desse Conselho:

Numero do processo: 15586.720421/2015-89

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Sep 19 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Mon Jan 22 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 GANHO DE CAPITAL NA VENDA DE AÇÕES ADQUIRIDAS COM RECURSOS DE TERCEIRO. CONTRATO DE MÚTUO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Considera-se contribuinte, para fins de tributação do ganho de capital na alienação de ações, a pessoa jurídica que fornecera os recursos para adquirir as mesmas ações, se não for comprovada efetiva existência do contrato de mútuo. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO E CONLUIO Para que se possa aplicar multa de ofício qualificada de 150%, é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64 foram praticadas, sendo assim indispensável, ainda, a comprovação do dolo. **RECURSO VOLUNTÁRIO. PAGAMENTO DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. APROVEITAMENTO NA AUTUAÇÃO DE IRPJ. MESMO SUPORTE FÁTICO.** Em autuação fiscal, no qual restou comprovada a incidência de ganho de capital sobre o imposto de renda pessoa jurídica dando causa aos lançamentos de ofício de IRPJ, devem se aproveitados os valores pagos a título

de ganho de capital pessoas físicas efetuados pelo contribuinte apurados com base no mesmo suporte fático.

Numero da decisão: 1301-002.607

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância. Em primeira votação, por voto de qualidade, negar provimento em relação ao mérito da exigência, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por dar provimento ao recurso voluntário. Em segunda votação, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% e permitir a dedução do imposto recolhido pelas pessoas físicas. Vencidos os Conselheiros Ângelo Abrantes Nunes e Milene de Araújo Macedo que votaram por negar provimento integralmente ao recurso voluntário. Em relação à primeira votação, com base no disposto no § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, manteve-se o voto proferido na sessão do dia 16 de agosto de 2017 pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa por negar provimento ao recurso, uma vez que esse deixou compor o presente colegiado e foi substituído nesta sessão pelo Conselheiro Ângelo Abrantes Nunes. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor. (assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente (assinado digitalmente) José Eduardo Dornelas Souza - Relator (assinado digitalmente) Roberto Silva Júnior - Redator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nome do relator: JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA

Por fim, consigo, para fins de esclarecer a dialeticidade desta Conselheira em responder os argumentos trazidos no Recurso Voluntário, que o ponto “2.2. *DO ERRO DA BASE DE CÁLCULO (ASPECTOS QUANTITATIVO E TEMPORAL) DAS 04 PARCELAS DE EARN-OUT*” da peça recursal foi apreciado neste tópico.

IV – CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar **PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário para Excluir a Sra. Consolação da condição de responsável solidária, e autorizar o abatimento dos valores já pagos pelas pessoas físicas em relação ao ganho de capital auferido, desde que disponíveis e que não tenham sido objeto de restituição/compensação.

(documento assinado digitalmente)

Erro! Fonte de referência não encontrada.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pela Conselheira Relatora, o Colegiado dela divergiu, por voto de qualidade, em relação à preliminar de nulidade do lançamento quanto à exigência relacionada às parcelas de 2º, 3º e 4º *earn-outs*. Além disso, a maioria do Colegiado rejeitou a prejudicial de decadência por fundamentos distintos daquele consignados no voto da Relatora, de modo que fui incumbido de redigir o voto vencedor em relação a essas duas matérias.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

A Recorrente sustentou a nulidade do lançamento de ofício, “por **ausência de fundamentação e motivação**”, pelos argumentos assim sintetizados pela Relatora:

c) Se há equívoco na base de cálculo do ganho de capital da CAMT (vide discussão meritória), então há IRPJ/CSLL a serem cobrados em face dos responsáveis tributários face às parcelas recebidas **antes da sua extinção**, *i.e.*, sobre os recebimentos oriundos do (i) valor inicial e (ii) do 1º *earn-out*;

d) Nesse mesmo sentido, se há equívoco na base de cálculo do ganho de capital da CAMT, então há IRPJ/CSLL a serem cobrados em face dos responsáveis tributários face às parcelas recebidas **após a extinção da CAMT?** *i.e.*, sobre os recebimentos oriundos dos demais *earn-outs* (2º, 3º e 4º). **Qual é o fundamento que autorizaria a Fiscalização a realizar isso na autuação fiscal?**

A Relatora votou, então, por acolher a referida preliminar, uma vez que entendeu que, para tributar os responsáveis tributários quanto aos ganhos de capital decorrente dos 2º, 3º e 4º *earn-outs*, seria necessário “desconsiderar que houve a extinção da pessoa jurídica”. Além disso, no TVF, deveria ter havido a invocação ao art. 116, parágrafo único, ou ao art. 149, inciso VII, do CTN.

Argumenta que o art. 135, III, seria “**embasamento legal válido** para atribuir ao Sr. Carlos a condição de sujeito passivo da exigência objeto deste processo. Contudo, **não é embasamento legal válido** para desconsiderar a extinção da CAMT, e realizar a cobrança do IRPJ/CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs*”.

E prossegue:

Também não consta como fundamento nos documentos que formalizam a exigência tributária qualquer qualificação jurídica que conduza à conclusão de que os fatos ligados à extinção da CAMT fosse com intuito de simular ou fraudar dolosamente o erário. Além disso, importante frisar que os tributos incidentes

sobre ganho de capital referente a essas parcelas (2º, 3º e 4º *earn-outs*) foram apurados e pagos pelos responsáveis tributários, pessoas físicas. Foram eles que receberam os valores que seriam pagos à CAMT (caso essa não tivesse sido extinta). E, ao que sabe até o presente momento por estes autos, não houve discussão quanto ao IRPF do ganho de capital auferido pelos respectivos responsáveis em relação a essas parcelas neste processo ou em outro processo vinculado.

Entendo, portanto, que não está adequadamente fundamentada a conclusão a que chegou a Fiscalização neste processo, para cobrar dos responsáveis da CAMT o IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs*, sem fundamentar tal cobrança ou no **art. 149, VII**, ou no **art. 116, parágrafo único**, pois – implicitamente – foi desconsiderada como válida a extinção via liquidação da empresa CAMT. A partir dos fundamentos aqui constantes, poderia ter sido outra a conclusão da Fiscalização. Poderia ter resultado em uma autuação da CM Hospitalar por omissão de receitas, por exemplo, visto que a AFAC não estaria comprovada. Porém, da forma como desenhado no TVF, há a necessidade de fundamentar a desconsideração da extinção da CAMT, o que não foi feito.

Diante deste contexto fático, reconheço a **nulidade parcial** da autuação fiscal, **no que toca à exigência de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital em relação ao 2º, 3º e 4º *earn-outs***, por ausência de fundamentação e motivação dos documentos de constituição do crédito tributário por não trazerem fundamento legal válido a embasar a implícita desconsideração da extinção da empresa CAMT.

Com a devida vênia, equivocou-se a Relatora.

Não há dúvidas de que o pagamento dos 2º, 3º e 4º *earn-out* ocorreram quando a CAMT já estava extinta. Não persiste dúvidas, também, acerca do fato de que o ganho de capital apurado a partir das referidas parcelas seria de responsabilidade da CAMT, uma vez que decorrentes da alienação que aquela pessoa jurídica realizou à pessoa jurídica CROMOSSOMO PARTICIPAÇÕES IV S/A.

Assim, a questão que se põe é: poderia o lançamento ser feito diretamente no sócio da pessoa jurídica extinta, com base na motivação e fundamentos legais invocados nos documentos de constituição do crédito tributário?

A resposta é sim.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o fato de a pessoa jurídica estar extinta não impede que os valores posteriormente descobertos possam ser cobrados, conforme teor dos art. 80-B e 81-A da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 80-B. O ato de baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Revogado pela Lei nº 14.195, de 2021)

Art. 81-A. [...]

§ 2º O ato de baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 14.195, de 2021)

Ainda que, em algum momento, tenha havido menção no TVF à irregularidade na extinção, na justificativa para o lançamento, houve o apontamento da Súmula CARF nº 112, que impede o lançamento na pessoa jurídica extinta, e se invocou o art. 135, inciso III, do CTN, para direcionar a exigência para o sócio administrador, conforme excerto a seguir:

78. Conforme já relatado nesse Termo, a CAMT foi encerrada por liquidação voluntária nos termos do Distrato Social (Doc 34) datado de 31/12/2017 e protocolado na JUCESP em 16/01/2018.

79. E não obstante os ilícitos tributários tratados aqui serem concernentes à CAMT, vejamos o que determina a súmula CARF n.º 112 (vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019):

“Súmula CARF nº 112 É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento formalizado contra pessoa jurídica extinta por liquidação voluntária ocorrida e comunicada ao Fisco Federal antes da lavratura do auto de infração. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

103-22.779, de 06/12/2006; 1401-00.377, de 11/11/2010; 1401-00.786, de 08/05/2012; 9101-001.298, de 26/01/2011; 9101-001.705, de 18/07/2013.”

80. Incabível, portanto, o lançamento em desfavor da CAMT, das infrações à legislação tributária descritas nesse Termo de Verificação Fiscal. Tal lançamento deverá recair sobre os responsáveis tributários.

81. Assim dispõe o art. 135 da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional):

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

***III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”** (grifamos)*

82. O fato de terem sido apurados débitos tributários (consubstanciados pelo lançamento das infrações descritas nesse Termo) referentes a fatos ocorridos antes da liquidação da empresa a tornam irregular, dada a ocorrência de infração à lei societária, notadamente aos artigos 1.109 e 1.110 do código civil, que assim dispõem:

“Art. 1.109. Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembléia.

Parágrafo único. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.

Art. 1.110. Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito a exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por eles recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos.”

83. O Sr. CARLOS MAFRA era sócio e administrador da CAMT na ocasião de sua liquidação, nomeado no Distrato Social como seu liquidante. Enquadra-se, pois, na situação descrita no art. 135, III da Lei n.º 5.172/66.

Tal postura encontra amparo na jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA. Não há nulidade no lançamento por ilegitimidade passiva se a exigência foi formalizada em face do sócio administrador da pessoa jurídica quando, após a liquidação voluntária desta, foram apurados tributos devidos por inobservância de dispositivo legal. (Acórdão nº 9101-005.922, de 03 de dezembro de 2021, Relatora Conselheira Andréa Duek Simantob)

Se a pessoa jurídica que praticou o fato gerador não existia ao tempo do lançamento de ofício, este, efetivamente, deveria ter sido realizado no sócio, na condição de sujeito passivo principal, à luz dos art. 124, inciso II, e 135, inciso III, do CTN.

Ao contrário do que sustenta a Relatora, não há necessidade de invocação aos arts. 116 e 149 do CTN, uma vez que não é necessário desconsiderar a extinção da pessoa jurídica que praticou os fatos geradores. É, precisamente, por que ela estava extinta, no momento do lançamento, que os créditos tributários não foram constituídos em seu nome.

Por tais razões, o Colegiado decidiu, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade em questão.

DA PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA

Em relação a este tema, não houve divergência acerca das conclusões da Relatora, no sentido de que não ocorreu o transcurso do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários exigidos no lançamento de ofício tratado no presente processo.

Contudo, a Relatora fundamentou o seu entendimento, majoritariamente, na tese de que os fatos geradores teriam ocorrido, na posição mais conservadora, em 31 de dezembro de

2015 e o sujeito passivo teria sido cientificado, em 04 de junho de 2019, do Termo nº 01 - Intimação Fiscal de fls. 02/04. Assim, concluiu que “iniciado procedimento de fiscalização dentro do prazo decadencial, não há como entender pela ocorrência de decadência, pois o Fisco não ficou inerte e se pronunciou sobre a operação”.

Tal posição, entretanto, não foi acolhida pela maioria do Colegiado, uma vez que, no caso do “lançamento por homologação”, como o tratado nos autos, o “pronunciamento” exigido no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, a ser realizado no prazo de “cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador” é a regular notificação do lançamento de ofício. A simples intimação do sujeito passivo, como medida preparatória por parte da autoridade fiscal não tem o condão de afetar, de qualquer modo, o transcurso do prazo decadencial.

A tese sustentada pela Relatora já foi endossada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 766.050/PR (1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, D.J. 25/02/2008), conforme excerto de ementa a seguir:

16. In casu: **(a)** cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; **(b)** a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos **atos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998**, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; **(c)** a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em **27.11.1998**; **(d)** a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e **(e)** a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em **01.09.1999**.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em **27.11.1998** (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em **01.09.1999**.

Naquele caso, não havia ocorrido o pagamento a antecipado de que trata o art. 150 do CTN, de modo que a contagem do prazo decadencial deveria se dar na forma prevista no art. 173, inciso I, do CTN, sendo que, no Acórdão, reconheceu-se uma interrupção do prazo decadencial em linha com o Parágrafo Único do mencionado art. 173.

Luís Eduardo Schoueri, porém, trata do equívoco do entendimento adotado pelo STJ, esclarecendo o escopo de aplicação da regra prevista no Parágrafo Único:

Sobre o tema, afirmou a Primeira Seção do STJ que, havendo notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, deve fluir o prazo decadencial a partir da referida notificação “independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do art. 173, do CTN” (item 12 da ementa). É dizer: nos termos do referido julgado, o parágrafo único do

art. 173 seria uma exceção ao inciso I do caput, de modo que bastaria o início do procedimento fiscalizatório para que o prazo decadencial do inciso I do *caput* deixasse de fluir. Noutras palavras, pela decisão acima, mesmo que já estivesse fluindo o lustro contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o direito de a Fazenda Pública lançar não se extinguiria com o decurso dos cinco anos desde que, antes do decurso desse prazo, houvesse qualquer medida preparatória indispensável para o lançamento. Neste caso, esta medida daria ensejo a novo prazo.

Conquanto apoiada em doutrina respeitável, a decisão não merece aplauso. Pelo inciso I do caput do art. 173, o lustro decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É verdade que tal regra pode ser complementada pelo parágrafo único, de maneira que, em caso de dar-se início à fiscalização antes daquele primeiro dia do exercício subsequente, o termo inicial do prazo deve ser antecipado para a data de notificação da medida preparatória. No entanto, é inadmissível que o parágrafo único se aplique alternativamente ao caput. A leitura do *caput* do art. 173 leva claramente ao mandamento legal segundo o qual se extingue o direito de lançar após transcorrido o prazo ali previsto. O parágrafo único, ao referir-se a uma extinção definitiva, não opera no sentido de tornar provisório o esgotamento daquele prazo. A definitividade a que se refere o legislador complementar tem o condão de antecipar o prazo do caput, não dando espaço, porém, para cogitar permanência do direito de lançar após transcorridos os cinco anos do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O entendimento acatado pelo Superior Tribunal de Justiça, no referido precedente, retira a segurança a que se propôs o Código Tributário Nacional: mesmo que não se efetue um lançamento após cinco anos contados do início do exercício financeiro seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, restaria a possibilidade de o lançamento ser feito pela mera adoção de medida preparatória anterior ao esgotamento daquele prazo.

Precedente mais recente, entretanto, sinaliza uma mudança de entendimento por parte do Superior Tribunal de Justiça. Por unanimidade, os ministros da Primeira Seção entenderam que “[a] norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo”. Afinal, como observou a Corte, o prazo de decadência “não se suspende nem se interrompe”¹

O próprio STJ, em julgamento posterior da mesma Primeira Seção, posicionou-se de acordo com o entendimento explicitado pelo referido doutrinador:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 13. Ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 402.

A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo - até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.²

No caso sob análise, com a devida vênia, é ainda mais equivocada a adoção da regra do art. 173, parágrafo único, do CTN, na medida em que, tendo havido o pagamento antecipado (conforme reconhecido pela Relatora), a contagem do prazo decadencial se dá estritamente nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Ou seja, “cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

A Relatora, contudo, adota tese subsidiária, que foi exatamente aquela endossada pela maioria do Colegiado:

Ainda que assim não fosse, acaso fosse acolhida a argumentação da Recorrente, a de que a mesma apurava via lucro presumido pelo regime caixa, o termo inicial para contagem do prazo prescricional seria o recebimento dos valores à título de pagamento do Acordo de Investimentos, o que ocorreu entre 2016 e 2020:

GANHOS DE CAPITAL APURADO PELA FISCALIZAÇÃO (BASE DE CÁLCULO IRPJ E CSLL)						
Parcela	Data	Período de Apuração	Montante Recebido	Valor Contábil	Base IRPJ	Base CSLL
Inicial	01/03/2016	1º Tri/2016	33.682.936,44	5.049.564,28	28.633.372,16	28.633.372,16
1º Earn-Out	28/12/2017	4º Tri/2017	9.119.305,04	0,00	9.119.305,04	9.119.305,04
2º Earn-Out	27/07/2018	3º Tri/2018	5.321.177,29	0,00	5.321.177,29	5.321.177,29
3º Earn-Out	17/05/2019	2º Tri/2019	15.994.842,64	0,00	15.994.842,64	15.994.842,64
4º Earn-Out	29/05/2020	2º Tri/2020	11.834.765,97	0,00	11.834.765,97	11.834.765,97

Logo, também por esse argumento, não estaríamos diante de hipótese de ocorrência de decadência. Assim, afasto a ocorrência de decadência, e não acolho esse fundamento da Recorrente.

De fato, no caso dos autos, o prazo decadencial deve ser contado a partir de cada fato gerador, ou seja, do trimestre correspondente a cada pagamento, uma vez que a apuração do IRPJ/CSLL se deu com base no Lucro Presumido, conforme arts. 1º e 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido, o mais longínquo fato gerador se deu em 31 de março de 2016 e a ciência do lançamento ocorreu em 15 de março de 2021 (fls. 610/613), razão pela qual não se constata a decadência do direito de o Fisco constituir os créditos tributários, merecendo ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

² Embargos de Divergência em REsp nº 1.143.534/PR, Relator Ministro Ari Pargendler, Dje 20/03/2013.