



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720350/2017-37
ACÓRDÃO	1302-007.504 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GASTER PARTICIPACOES S/A.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. ERRO NA APURAÇÃO DO FATO GERADOR. DIVERGÊNCIA COM O FATO IDENTIFICADO. ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS PRATICADOS COM FUNDAMENTO NO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. NORMA SEM EFICÁCIA PLENA.

É nulo o auto de infração quando verificados divergências entre o fato gerador identificado e o fato autuado.

Ausência de eficácia na norma prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN, para que a fiscalização desconsidere atos praticados pelo contribuinte a fim de identificar e autuar um fato gerador distinto.

Erro na fundamentação jurídica do lançamento, que não corresponde aos fatos identificados no TVF.

Equívoco ao aglutinar fatos geradores, sujeitos passivos, período de apuração e base de cálculo distintas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou procedente a impugnação da contribuinte.

Em face dos sujeitos passivos foram lavrados os **autos de infração de IRPJ e CSLL** (fls. 2 a 16), referente ao ano-calendário de 2014, exigindo ganho de capital por alienação de participação societária e multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada do lucro real anual.

Destaco os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls.18 a 30) que dizem respeito ao lançamento:

II - DOS FATOS IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA ALIENACAO DE ATIVO, AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE GANHO DE CAPITAL

4. A fiscalizada mantinha participação na empresa RetSag Empreendimentos Imobiliários SPE, escriturada em conta do razão contábil “Ativo não Circulante”, “Participações em Empresas”, número 1.5.02.01.01.006, pelo custo de R\$ 1,00, em 01 de janeiro de 2013.

5. Em 09 de novembro de 2012, RetSag e a Gaster firmaram “Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel” para os seguintes ativos:

(...)

6. O preço total foi de R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais) a serem pagos, em uma única parcela, em 08 de maio de 2013, acrescidos de taxa de juros pré-fixada de 2,5% ao ano e 100% da taxa flutuante equivalente a variação da taxa media acumulada dos depósitos interfinanceiros de um dia (CDI-extra grupo) apurada pela CETIP, porém limitada a 12% ao ano, capitalizada diariamente ate a data do pagamento.

7. Na mesma data, ou seja, em 09 de novembro de 2012, a fiscalizada firmou “Instrumento Particular de Emissão Privada de Cédulas de Crédito Imobiliário de Titularidade da Gaster” Serie n. 01, número 2012110901, com o Banco Modal S.A., captando o montante de R\$ 45.000.000,00, quando:

7.1. Definiu ser a CCI (Cédulas de Crédito Imobiliários) representativa dos créditos oriundos da Promessa de Compra e Venda anteriormente descrita;

7.2. Apresentou devedor solidário, o sócio Sr. Antônio Jose de Almeida Carneiro, CPF 028.600.667-72;

7.3. Valor da emissão da única CCI emitida: R\$ 45.000.000,00 7.4. Data emissão: 09 de novembro de 2012 7.5. Prazo: 180 dias 7.6. Vencimento: 08 de maio de 2013

8. Em 11 de dezembro de 2013, a Gaster decide aumentar o capital social da ligada, Segunda Alteração do Contrato Social da RetSag, conforme o disposto:

8.1. Subscrição de 50.277.775 novas cotas pela sócia Gaster, aumentando o capital social de R\$ 1,00 para R\$ 50.278.775,00;

8.2. Renúncia expressa do sócio Antônio Jose de Almeida Carneiro ao direito de preferência para aquisição de novas cotas, relativamente a este aumento de capital.

8.3. Em suma, as novas cotas foram imediatamente integralizadas pela capitalização de:

8.3.1. Inúmeros AFAC (s) realizados pela Gaster, anteriores a esta data, que totalizaram o valor de R\$ 27.302,00;

8.3.2. Crédito no valor de R\$ 45.000.000,00, detidos pela Gaster, em face ao “Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda dos Imóveis celebrado entre a fiscalizada e a própria RetSag, em 09 de novembro de 2012, re-ratificado em 05 de fevereiro de 2013, por instrumento publico;

8.3.3. Crédito no valor de R\$ 5.250.473,00 relativo aos juros incidentes sobre o referido preço dos imóveis, na forma como prevista no mesmo Instrumento Particular de Compra e Venda das 8 unidades imobiliárias.

(...)

9. No dia 18 de dezembro de 2013, o Banco Modal, na qualidade de “Banco Depositário”, firmou contrato de abertura de conta corrente vinculada com a empresa FOX Latin American Channels do Brasil Ltda., CNPJ 03.347.577/0001-62, qualificada como “Garantidor/Comprador”, com os seguintes compromissos:

9.1. Pela Fox, depositando, em “escrow account”, o montante de R\$ 45.000.000,00 a título de compra de 100% das quotas da RetSag da Gaster;

9.2. Pelo Banco Modal, relativamente a liquidação financeira do negocio;

(...)

10. Em 05 de fevereiro de 2014, foram transferidas para a FOX Latin American Channels do Brasil Ltda., 100% das quotas da RetSag, mediante as transferências integrais das cotas da Gaster e do Sr. Antônio Jose de Almeida Carneiro, nos termos da Terceira Alteração Contratual da RetSag.

11. Em março de 2014, a Gaster baixou o investimento na RetSag pelo custo, R\$ 50.365.162,00, conta do razão contábil 3.2.99.02 “Custo na Baixa Investimento”, subconta de “Despesas Operacionais”, “Outras Despesas Operacionais”.

12. Em 31 de março de 2014, a Gaster creditou a conta 4.2.99.04 “Ganho na Venda de Investimentos” no valor de R\$ 45.000.000,00, cujo histórico refere-se a venda da empresa RetSag com contrapartida a debito de conta patrimonial passiva 2.1.20.01.01 – “Fox Channels” cujo histórico e “Pela Baixa de Adiantamento Referente a Venda da Empresa RetSag”. Ressalte-se que esta conta patrimonial passiva “Fox Channels” havia sido creditada pelos R\$ 45.000.000,00 em 18 de dezembro de 2013, com histórico “Pela Promessa de Compra da Empresa RetSag”.

13. Ainda, em 31 de março de 2014, a Gaster debitou a mesma conta do razão contábil 4.2.99.04 “Ganho na Venda de Investimentos” no valor de R\$ 45.000.000,00, com crédito na conta 2.8.06.03.01 “Lucros/Prejuízos” pelo encerramento do exercício.

(...)

15. Tendo em vista as inúmeras operações e lançamentos contábeis efetuados pela Gaster, tendo como objeto o mesmo conjunto de imóveis, me pergunto: qual seria a essência destas operações?

16. A essência das operações foi a alienação, pela Gaster, para a Fox Channels, de um conjunto de imóveis; indiretamente, via transferência de quotas da sua empresa ligada RetSag.

17. Ocorre, porém, o custo escritural das quotas da RetSag era de R\$ 1,00, diferença substancial relativamente ao preço de venda de R\$ 45.000.000,00, sujeitando a Gaster a um potencial ganho de capital e, consequentemente, resultado tributável.

18. Assim, com o intuito de anular a tributação pela alienação das quotas da ligada para a Fox, a Gaster procede com a capitalização da RetSag mediante os seguintes montantes:

(...)

19. Como vemos, a solução encontrada pela Gaster fora a de capitalizar a RetSag com os créditos provenientes do próprio instrumento “promessa de compra e venda dos imóveis” em R\$ 45.000.000,00 e seus adicionais.

20. Ressalte-se que, a alienação destes mesmos imóveis subsidiou a capitalização, via emissão de CCI, no valor de R\$ 45.000.000,00; valor posteriormente liquidado quando da liberação do montante depositado, pela Fox, em “escrow account”, pelo pagamento das quotas da RetSag.

21. Não obstante a Gaster demonstrar ter havido ganho de capital na operação, apurando ganho de capital no valor de R\$ 26.166.552,72, esta fiscalização, com

fundamento na base legal vigente, discorda da metodologia e princípios utilizados para esta apuração.

22. Nossa análise inicia-se na identificação do fato jurídico: a alienação de quotas da empresa RetSag, ativo investimento contabilizado sob o número 1.5.02.01.01.006 - “RetSag Empreendimentos Imobiliários SPE”-, cujo valor contábil, em 01 de janeiro de 2013 era de R\$ 1,00.

23. Consideramos, em seguida, os aumentos de capital, relativamente aos depósitos efetuados pela Gaster, entre 25 de janeiro de 2013 a 06 de dezembro de 2013, a título de AFAC, totalizando R\$ 27.302,14. O custo contábil do investimento passa a ser de R\$ 27.303,14 24. Esta fiscalização, porém, discorda da contabilização dos seguintes valores que, artificialmente, inflaram o custo das quotas, máxime por falta de amparo legal:

24.1. R\$ 45.000.000,00, pelos créditos detidos pela Gaster, em face ao “Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda dos Imóveis celebrado entre a fiscalizada e a própria RetSag, em 09 de novembro de 2012.

24.2. R\$ 5.250.473,00 relativos aos juros incidentes sobre o referido preço dos imóveis, na forma como prevista no mesmo Instrumento Particular de Compra e Venda das 8 unidades imobiliárias.

25. O mecanismo contábil utilizado pela Gaster, com o intuito de inflar o custo contábil da RetSag e, conseqüentemente, anular a hipótese de ganho de capital, não encontra sustentáculo em fundamentos jurídicos, não restando outra alternativa, ao fisco, senão a descaracterização desta operação circular de alienação-para-RetSag/CCI/Capitalização-RetSag/Alienacao-Retsag. O planejamento tributário, neste caso, não tem legitimidade, por desconsiderar a operação consoante definida pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 2011.

26. Faz-se necessário, pois, a correta apuração do ganho de capital na alienação das quotas da RetSag, mediante a correta avaliação do custo do investimento, nos termos do artigo 425 do Decreto 3.000, de 1999.

Artigo 425, Decreto 3.000/99.

“O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil. “

27. Diferentemente do apurado pela auditada, esta fiscalização apurou o seguinte montante a título de ganho de capital:

(...)

28. Assim, a diferença apurada de R\$ 18.806.144,14, entre o ganho de capital apurado pela Gaster no valor de R\$ 26.166.552,72 e o apurado pela fiscalização, no valor de R\$ 44.972.696,86, será acrescido ao lucro líquido do exercício, em 31 de março de 2014.

A contribuinte impugnou o lançamento (fls. 458 a 490). Colaciono o relato do acórdão recorrido sumarizando as matérias de defesa:

Ciente em 21/09/2017 (fl. 451), em 20/10/2017, através de instrumento impugnatório (fls. 458 a 492), a impugnante, através de seu representante legal, alegou, em síntese, que:

a) "a Impugnante alienou as quotas da RETSAG - proprietária dos imóveis de interesse da FOX - pelo valor de R\$ 45.000.000,00. As quotas em questão haviam sido adquiridas pela Impugnante ao custo de R\$ 50.277.776,00";

b) "os imóveis de propriedade da RETSAG haviam sido adquiridos pela Impugnante por meio da incorporação de parcela cindida da sociedade SOBRAPAR Ltda., pelo valor total de R\$ 19.964.785,21";

c) "em 09/11/2012, a Impugnante alienou os imóveis por instrumento de promessa de compra e venda para a sociedade RETSAG, pelo valor de R\$ 45.000.000,00, a ser pago a prazo, com a incidência de juros";

d) "em decorrência dessa operação, a Impugnante registrou um crédito a receber da RETSAG e apurou ganho de capital na alienação dos imóveis, devidamente oferecido à tributação";

e) "por estar precisando de caixa para o financiamento de suas operações, a Impugnante realizou uma operação com o Banco Modal S.A., pela qual emitiu Cédula de Crédito Imobiliário (CCI), representativa do valor integral do recebível contra a RETSAG, com os mesmos juros pactuados" (...) "tão logo a RETSAG efetuasse o pagamento devido à Impugnante, esta quitaria a CCI emitida";

f) "de fato, a expectativa era que a própria RETSAG alienasse o imóvel a terceiros e, com isso, efetuasse o pagamento à Impugnante que, por sua vez, efetuaria a quitação da CCI em questão";

g) "não obstante, em negociações, a FOX optou por efetuar a aquisição da sociedade RETSAG. O preço total acordado pela aquisição em questão foi exatamente de R\$ 45.000.000,00, justamente por corresponder ao preço de mercado dos ativos (imóveis) mantidos pela RETSAG";

h) "temos então que: I - a RETSAG devia R\$ 45.000.000,00 mais juros (que somavam R\$ 5.250.473,00 até dez/2013) para a Impugnante; e II - a FOX efetuaria o pagamento de apenas R\$ 45.000.000,00. Para resolver o passivo da RETSAG e viabilizar a alienação à FOX, a Impugnante capitalizou a integralidade de seu crédito contra a RETSAG nessa sociedade, de modo que a dívida da investida foi extinta por confusão; a RETSAG então restou sem dívidas e com um ativo no valor de R\$ 45.000.000,00, o que possibilitou sua alienação à FOX";

i) "a Impugnante, por outro lado (...) adquiriu mais 50.277.775 quotas da sociedade, ao custo de R\$ 50.277.775, correspondentes à: I - Capitalização de adiantamentos efetuados para futuro aumento de capital (AFAC) no valor total de R\$ 27.302,00; II -Integralização do crédito de 50.250.473,00, correspondente ao

principal de R\$ 45.000.000,00 + R\$ 5.250.473,00 relativos aos juros que lhe eram devidos, em razão da alienação dos 8 imóveis à RETSAG";

j) "tendo em vista que a Impugnante era devedora de R\$ 45.000.000,00 mais juros em decorrência da emissão de CCI lastrado em créditos devidos pela RETSAG, a FOX efetuou o pagamento devido pela aquisição em conta garantia (escrow account), utilizada para a quitação do valor devido pela Impugnante";

k) "todos esses fatores demonstram de forma cristalina as operações praticadas e foram explicados à exaustão no curso da fiscalização; não obstante, a fiscalização alega que todas as transações efetuadas tiveram 'o intuito de anular a tributação pela alienação das quotas da ligada para a Fox' (...), cabendo a desconsideração dos negócios jurídicos com base no artigo 116, §único, do CTN";

l) contudo, "a fiscalização parece inexplicavelmente alheia à clareza das transações e respectivos propósitos negociais, tentando caracterizar como confusas e artificiais as operações realizadas, das quais resultaram: I - pagamento de tributos sobre ganho de capital na alienação dos imóveis para a RetSag; II - obtenção de recursos/ financiamento perante um terceiro não relacionado (Banco Modal); III - efetiva alienação de investimento à FOX, também terceiro não relacionado, com a quitação da dívida contraída";

m) alegou, ainda, que houve "erro material na apuração do crédito tributário", uma vez que:

m.1) "por ofensa ao artigo 142 do CTN (...), ainda que tivesse ocorrido omissão de ganho de capital - o que se admite apenas para fins de argumentação - os autos de infração ora combatidos não mereceriam prosperar devido a inescusável erro material";

m.2) "no caso de apuração de eventual omissão de ganhos, cabe à fiscalização:

I - a reapuração do resultado do exercício, e II - se for o caso, compensação de prejuízos de períodos anteriores, observado o limite de 30%, nos termos dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995";

m.3) "no entanto (...) a fiscalização utilizou como base de cálculo do IRPJ e da CSLL apenas a suposta diferença relativa ao ganho de capital apurado pela Impugnante, sem efetuar a reapuração do resultado do exercício";

m.4) "ocorre que, como se depreende do Lalur do exercício, devidamente transmitido à RFB na ECF, a Impugnante apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano calendário de 2014, além de ter prejuízo fiscal acumulado dos anos de 2013, 2011 e 2010";

m.5) portanto, "a fiscalização ao apurar o montante que, no seu entender, deveria ter sido levado a tributação à título de ganho de capital, deixou de recompor o lucro real da Impugnante, pois não considerou a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa".

n) insurge-se também com relação ao "custo de aquisição das quotas da RETSAG" considerado pela Autoridade Fiscal, propugnando ainda pela "inaplicabilidade do § único do artigo 116 do CTN", nos seguintes termos:

n.1) "a fiscalização simplesmente desconsidera o custo incorrido pela Impugnante no investimento realizado na RETSAG, correspondente à transferência dos imóveis para a empresa, mediante alienação e capitalização dos respectivos recebíveis";

n.2) "o custo incorrido pela Impugnante para a aquisição das quotas da sociedade RETSAG, posteriormente alienadas à FOX, decorre da capitalização de créditos (recebíveis) oriundos da alienação de imóveis de sua propriedade";

n.3) "os créditos correspondiam ao valor devido pela RETSAG à Impugnante pela aquisição de imóveis pelo preço de R\$ 45.000.000,00 e respectivos juros" sendo tal "transação comprovada inequivocamente pelos documentos da operação";

n.4) "diversamente do que tenta construir a fiscalização, a emissão de CCI não traduz qualquer ilegalidade na transação. Tem o efeito exatamente oposto, de atestar que os recebíveis em questão tinham valor no mercado, na medida em que lastreou crédito concedido por terceiro independente à Impugnante";

n.5) "os negócios jurídicos realizados não foram firmados mediante qualquer simulação e muito menos caracterizaram planejamento tributário (...) para a caracterização da ocorrência de negócio simulado, é necessária a verificação de divergência entre a vontade real e a vontade declarada das partes, de modo a prejudicar terceiro";

n.6) "todas as transações previstas contratualmente (alienação pela Impugnante de 8 imóveis para a RETSAG; emissão de CCI junto ao Banco Modal S.A.

lastrados no recebível contra a RETSAG; capitalização dos créditos decorrentes da alienação dos imóveis na RETSAG; alienação da RETSAG para a FOX) foram efetivadas na exata forma estipulada nos documentos formais";

n.7) "os negócios jurídicos firmados foram realizados com o propósito negocial de: I - obtenção de recursos financeiros no mercado, o que foi concretizado mediante a emissão de CCI; e II - posterior quitação da dívida mediante recebimento do preço pela alienação dos imóveis, o que foi concretizado mediante o pagamento do preço pela alienação das quotas da RETSAG";

n.8) "as operações firmadas não se enquadram em hipótese alguma de simulação (...) e nem "representaram 'planejamento fiscal' com vistas a reduzir ou postergar o pagamento de tributos";

n.9) "se a Impugnante simplesmente vendesse os imóveis para a FOX por R\$ 45.000.000,00, como alega a fiscalização ser a essência das transações, deveria apurar ganho de capital no valor de R\$ 26.166.552,72 (R\$ 45.000.000,00 - R\$ 18.833.447,28) em dezembro de 2013 (quando foi efetuada a operação com a FOX)";

n.10) "ocorre que esse exato valor de R\$ 26.166.552,72 foi oferecido à tributação pela Impugnante em dezembro de 2012, isto é, antes mesmo da operação realizada com a FOX";

n.11) "ademais, sequer seria cabível a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN antes de editada a respectiva regulamentação, já que tal dispositivo é expresso em afastar sua auto aplicação";

n.12) "não se mostrando o preceito auto-aplicável, a Administração Tributária não poderia desconsiderar qualquer contrato firmado pelas partes para fins da exigência de tributos exclusivamente com fulcro no disposto no referido artigo".

o) com relação à "inexigibilidade da multa isolada", argumenta que:

o.1) "a cobrança de multa isolada, juntamente com os tributos supostamente devidos acrescidos de multa de ofício, configura duplicidade de penalidade sobre uma mesma infração";

o.2) "a Impugnante já foi apenada com multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSLL devidos em razão da não tributação do suposto rendimento apurado pela fiscalização, não cabendo outra penalidade pelo mesmo fato";

o.3) "tal entendimento já foi, há muito, consolidado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), inclusive pela edição da Súmula nº 105, de 08.12.2014";

o.4) "apesar de a referida Súmula nº 105 ter sido fundamentada em acórdãos que avaliaram a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, o mesmo entendimento deve ser aplicado após a alteração legislativa";

o.5) outrossim, "a fiscalização imputou à Impugnante omissão de rendimento no valor de R\$ 18.806.144,14, em março de 2014, por reconhecer que o valor de R\$ 26.166.552,72 já havia sido oferecido à tributação em novembro de 2012";

o.6) "ocorre que, de forma absolutamente equivocada, a multa isolada pelo suposto não recolhimento de estimativas foi cobrada considerando-se suposta omissão de ganho de capital no valor de R\$ 44.972.696,86";

o.7) "apesar de imputar suposta omissão de rendimento no valor de R\$ 18.806.144,14, a fiscalização efetuou o cálculo da multa isolada considerando o valor de R\$ 44.972.696,86";

o.8) "como demonstrado, e reconhecido pela fiscalização, a parcela de R\$ 26.166.552,72 foi efetivamente oferecida à tributação, inclusive com a apuração e recolhimento de estimativas, não procedendo a sua inclusão no cálculo das estimativas supostamente devidas em março de 2014";

o.9) "portanto, ainda que afastados todos os argumentos já aduzidos, que conduzem à total insubsistência dos lançamentos impugnados, deve ser revisado o lançamento da multa isolada, para a exclusão da parcela já tributada pela

Impugnante e sobre a qual não foi imputada omissão pela fiscalização da sua base de cálculo".

Por fim, a Impugnante, além da alegação de preliminar de nulidade em razão de vício material, faz os seus pedidos nos seguintes termos:

a) "requer seja dado integral provimento à presente impugnação, para que sejam julgados totalmente improcedentes os lançamentos dos supostos créditos tributários de IRPJ e de CSLL e multas, pelos motivos de fato e de direito apresentados ao longo da peça";

b) "requer, ainda, que caso seja mantido o lançamento ora impugnado, quando da cobrança do crédito tributário constituído, não sejam exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo nº 10680.002472/2007-23, realizado na sessão do dia 09.11.2010".

A DRJ julgou pela procedência da impugnação (fls. 895 a 917), em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFRAÇÃO NÃO DEMONSTRADA.

Cabe à autoridade exatória a identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN. A não comprovação da hipótese de incidência do tributo não enseja nulidade do Auto de Infração, mas sua improcedência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2014

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em suma, o voto vencedor da decisão recorrida considerou:

(...)

Em favor de robustecer a sua inferência, a Autoridade Julgadora vencida epilogou muito bem os limites a que estão submetidos os negócios jurídicos e a caracterização da dissimulação, cuja passagem, peço permissão para reproduzir:

*Neste prisma, está claro que, como todo e qualquer direito nos dias atuais, os negócios firmados entre a Impugnante e as empresas RetSag e Fox submetem-se a limites, os quais estão intimamente ligados a constatação do seu propósito negocial, ou seja, **a verificação da sua validade advirá da perfeita correlação entre a causa objetiva (finalidade econômico-social), substância dos atos e negócios jurídicos praticados, e a declaração da vontade (causa típica), seu conteúdo formal. Se da análise chegarmos a conclusão que a forma deve ceder à substância de determinado negócio jurídico, então a intenção das partes não corresponde à forma materializada pelos documentos escritos, ou seja, a forma seria uma máscara para dissimular um outro objetivo diferente daquele que nela está estampado.(g.n.)***

Dos extratos supra destacados, percebe-se que a Autoridade Fazendária entendeu que a substância das operações que se vislumbravam era a alienação, pela Gaster, de um conjunto de bens imóveis para Fox Channels, a qual, dissimuladamente, materializou-se mediante a transferência das quotas da sua controlada RetSag. Nessa linha, concluiu que todas as demais formas operacionais que denominou de circulares, envolvendo: Alienação-para-RetSag/CCI/Capitalização-RetSag/Alienação-Retsag; seriam, sob o prisma tributário, descaracterizadas pelo Fisco, posto que contrariam o preceituado no art. 116, § único, do CTN(norma antielisiva).

Em sentido diverso do fato gerador considerado efetivamente ocorrido, qual seja, uma operação de venda de imóveis, todavia, o Fisco encerra afirmando que o ganho de capital em comento deve ser apurado, tendo como fato gerador a alienação da RetSag pela Gaster para a Fox Channels, nos termos do determinado no art. 425, do RIR99!!!

Ora, se a essência, substância, o âmago da questão que se apresentava era a alienação de um conjunto de bens imóveis pela Impugnante, devendo, repiso, serem desconsideradas as demais operações, não se harmoniza a efetivação do lançamento alicerçado em fato gerador descrito como sendo a venda de participação societária, que, inclusive, desconsiderou.

Equivocadamente, ao apurar o ganho de capital envolvido, a Fiscalização aglutina os dois ganhos de capital, represso, frutos de fatos geradores cujos períodos, fundamentações legais e sujeitos passivos são díspares, conforme se observa na fórmula abaixo:

(...)

Destarte, se chegarmos as mesmas conclusões da Autoridade Autuante, a Fiscalizada antecipou em dezessete meses a apuração do ganho de capital sob

julgo, quando o apurou no momento da formalização da compra e venda dos suscitados bens com a RetSag, nada tendo a recolher quanto a este fato gerador.

Diante do sobredito, o lançamento incide em duplo equívoco. Primeiro, quando da identificação do fato gerador. Segundo, quando da determinação da matéria tributável.

No que concerne ao lançamento da multa isolada, relativa a março de 2014, além da receita retro exonerada, a Autoridade Autuante considerou os valores de:

(...)

Nesse ponto, não foi observado que, consoante Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, mês de referência março, ano-calendário 2014, da DIPJ, às fls. 228/272, a GASTER apurou, no balanço de suspensão, um prejuízo de R\$ 4.793.567,97. Assim, os valores supra são abarcados por este prejuízo, também não havendo mais nada a lançar.

No mais, deixo de analisar os demais temas por perda de objeto e em respeito ao princípio da economia processual.

Por fim, em relação aos Autos de Infração de CSLL, e respectiva multa isolada, decorrentes da mesma matéria fática descrita no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, mutatis mutandis, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Em razão do montante exonerado pela decisão, o processo foi submetido ao Recurso de Ofício.

A contribuinte, ainda, apresentou contrarrazões ao Recurso de Ofício (fls. 926 a 952).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

No que tange ao Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, da Portaria nº 2/2023 e da Súmula CARF nº 103, destaco que o limite de alçada vigente foi respeitado, motivo pelo qual também deve ser conhecido.

Delimitação da controvérsia

As matérias em julgamento dizem respeito às considerações do voto vencedor da decisão recorrida que consideraram improcedentes os autos de infração, isto é, primeiro, por incorrer a autoridade fiscal em erro quando da identificação do fato gerador e, em segundo lugar, por também se equivocar ao determinar a matéria tributável.

A ementa do referido julgamento expressa que, apesar de ter sido identificado erro na identificação do fato gerador e da matéria tributável, tais equívocos não implicariam a nulidade do auto de infração por vício material, mas sim sua improcedência:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFRAÇÃO NÃO DEMONSTRADA.

Cabe à autoridade exatória a identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, nos termos do artigo 142 do CTN. A não comprovação da hipótese de incidência do tributo não enseja nulidade do Auto de Infração, mas sua improcedência.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“RICARF”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

DECISÃO RECORRIDA - MÉRITO

Tratando-se de Recurso de Ofício, devem ser escrutinados os fundamentos jurídicos da decisão recorrida (efeito devolutivo prejudicial das matérias que exoneraram o lançamento), para então avançar sobre outras temáticas e proferir o resultado do julgamento.

A decisão recorrida, já colacionada anteriormente, entendeu que a autoridade fiscal se equivocara ao aferir o fato gerador e apurar a base de cálculo do tributo a ser lançado.

A operação contestada pela fiscalização decorreu da venda de imóveis pela contribuinte (GASTER) à uma de suas sociedades controladas (RETSAG) e a emissão de CCI junto ao Banco Modal com posterior aumento de capital social da controlada RETSAG em montante equivalente ao crédito e juros sobre a venda dos imóveis - friso que essa primeira operação gerou ganho de capital na contribuinte e foi pago.

Com a alienação da RETSAG, sociedade controlada pela contribuinte, à FOX CHANNELS, cujos efeitos tributários na contribuinte (controladora) foram a baixa do ativo e o recebimento de valores que não superaram o investimento em sua controlada, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte simulara a operação para diminuir o ganho de capital tributável,

inflando o custo contábil da RETSAG com os aumentos de capital, operação que denomina ser circular.

Desconsiderou então os aumentos de capital subscritos pela contribuinte na controlada RETSAG, com fundamento no artigo 116, parágrafo único, do CTN, e acrescentou ao lucro líquido da contribuinte o montante de R\$ 18.806.144,14, diferença entre o ganho de capital apurado pela Gaster no valor de R\$ 26.166.552,72 e o valor apurado pela fiscalização, R\$ 44.972.696,86.

Os autos de infração têm como fundamento a regra geral antielisiva não regulamentada (artigo 116, parágrafo único, do CTN) e a afirmação categoria da autoridade fazendária:

Neste prisma, está claro que, como todo e qualquer direito nos dias atuais, os negócios firmados entre a Impugnante e as empresas RetSag e Fox submetem-se a limites, os quais estão intimamente ligados a constatação do seu propósito negocial, ou seja, a verificação da sua validade advirá da perfeita correlação entre a causa objetiva (finalidade econômico-social), substância dos atos e negócios jurídicos praticados, e a declaração da vontade (causa típica), seu conteúdo formal. Se da análise chegarmos a conclusão que a forma deve ceder à substância de determinado negócio jurídico, então a intenção das partes não corresponde à forma materializada pelos documentos escritos, ou seja, a forma seria uma máscara para dissimular um outro objetivo diferente daquele que nela está estampado. Disso, observa-se que a autoridade fazendária entendeu que a substância da operação seria a alienação de imóveis pela contribuinte à Fox Channels, a qual se materializara por meio da cessão onerosa das quotas de sua controlada RETSAG.

Nesse contexto, entendo que a decisão recorrida acertou ao identificar que, não obstante as acusações fiscais indiquem pela ocorrência da venda de imóveis, o lançamento tem como fundamento legal o artigo 425 do RIR/1999, que trata do ganho de capital da venda da RETSAG pela GASTER à Fox Channels (ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento).

Em outras palavras, o fundamento jurídico do auto de infração não tem relação com os fatos identificados pela autoridade fiscal, narrados no TVF e que poderiam ser objeto de lançamento, qual seja a venda de bens imóveis.

Além disso, equivocadamente, ao apurar o ganho de capital supostamente tributável, a autoridade fazendária unifica dois fatos geradores diferentes (alienação dos imóveis e alienação das participações societárias), cujos períodos de apuração, sujeitos passivos e fundamentação legal também são distintos, sem sequer considerar essas peculiaridades.

Mais uma vez, corretamente a decisão recorrida defende que tal procedimento fosse admitido, a contribuinte autuada teria antecipado a apuração de parte do ganho de capital,

quando o apurou sobre a venda dos imóveis à sua controlada RETSAG, e esse cenário indicaria pela desnecessidade do pagamento do tributo.

Ainda que todos esses fundamentos que sejam assertivos na constatação do equívoco cometido na identificação do fato gerador e do fato autuado (venda de bens imóveis vs. alienação participações societárias), o equívoco quanto à matéria tributável (aglutinação de dois fatos geradores distintos sem considerar as peculiaridades dos sujeitos passivos, períodos de apuração e fundamentação legal adequada), verifica-se ainda que a autoridade fiscal fundamenta os lançamentos de ofício com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Em momento algum é citada a permissão do artigo 149, inciso VII, do CTN.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, há tempos gera debates nos tribunais jurisdicionais pátrios e no Congresso Nacional. Fato é que a norma insculpida no CTN exige a edição de lei ordinária que preveja os *procedimentos* para que a autoridade administrativa possa “*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*”.

Embora os embates quanto à constitucionalidade da norma tenham sido longos e duradouros, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, que questionava a inclusão do parágrafo único no referido artigo do CTN, em desrespeito aos princípios constitucionais da segurança, da certeza, da legalidade e da tipicidade fechada, entendeu pela constitucionalidade da norma geral antielisiva, fixando a tese: “*Não viola o texto constitucional a previsão contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*”.

Porém, a relatora Ministra Carmen Lúcia, que no julgamento foi acompanhada pelos Ministros Dias Toffoli, Rosa Weber, Marco Aurélio Mello, Edson Fachin, Gilmar Mendes e Luiz Fux, entendeu que a plena eficácia da norma geral antielisão, ainda que constitucional, **depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos**, asseverando que o tema ainda pende de regulamentação.

Contextualizando, algumas tentativas de edição da dita lei ordinária foram submetidas à apreciação do Congresso Nacional, mas não prosperaram. Ainda carece o artigo 116, parágrafo único, do CTN, de regulamentação.

Por esse fundamento, em adição aos colocados na decisão recorrida, entendo que não poderiam ser realizados os lançamentos de ofício, tal como fizera a autoridade fiscal.

Dito isso, os lançamentos realmente não merecem prosperar, sendo correta a exoneração levada a cabo pela decisão recorrida, cujos fundamentos jurídicos declaro minha concordância.

Entretanto, sendo fiel ao meu posicionamento jurídico, entendo que os equívocos cometidos nos lançamentos de ofício ensejam sua nulidade por vício material, porquanto afronta o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A autoridade utilizou-se de fundamento jurídico precário para desconsiderar as operações da contribuinte (art. 116, parágrafo único, do CTN); determinou corretamente a matéria tributável (alienação de bens imóveis), mas o fato gerador autuado, ganho de capital sobre investimentos, não tem correlação alguma com a matéria tributável, implicando erro de direito na fundamentação legal do auto de infração; aglutinou dois fatos geradores distintos sem considerar os efeitos do pagamento de ganho de capital pela contribuinte sobre a alienação dos imóveis e a alienação das participações societárias, cujo período de apuração não coincidem, tratando ainda como se fosse somente um ato, quando, na verdade, foram dois fatos geradores praticados por sujeitos passivos distintos.

Sobre esse último ponto, de fato poderia ter sido efetuado o lançamento dos tributos em face da contribuinte, considerando-se a *real* operação identificada, desde que adequadamente fundamentado o auto de infração no artigo 149, inciso VII, do CTN e caso não houvesse sido cometido todo esse embaraço.

Todos esses equívocos fatalmente atraem a nulidade por vício material do auto de infração.

Assim sendo, apenas quanto à classificação jurídica da improcedência dos lançamentos, sem efeitos pragmáticos ao resultado do julgamento, divirjo da decisão recorrida, pois, a meu ver, a hipótese é clara de nulidade por vício material do auto de infração, prevista nos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972, e por fulminar o disposto no artigo 142 do CTN.

Em conclusão, com base nesses fundamentos, nego provimento ao Recurso de Ofício e decreto a nulidade dos autos de infração por vício material.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, **nego-lhe provimento**, decretando a nulidade por vício material dos autos de infração.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas