



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10920.723414/2014-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-006.048 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2021  
**Recorrente** INDUSTRIA QUIMICA DIPIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2001

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE.

Cabe à pessoa física indicada no Termo de Sujeição Passiva a apresentação, em seu nome, dos argumentos de defesa, sendo a pessoa jurídica ilegítima para contestar a imputação de responsabilidade tributária a um de seus sócios. Entendimento pacificado com a publicação da súmula CARF número 172.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA.

Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização.

**JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Nos termos da súmula CARF n° 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da alegação relativa à responsabilidade tributária, e, quanto à parte do recurso voluntário devolvida à apreciação do Colegiado e conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Andréia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

## Relatório

O presente processo trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Industria Química Dipil Ltda., ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendários de 2010 e 2011.

A acusação fiscal, que motivou o lançamento de ofício por parte da fiscalização, foi muito bem resumida no acórdão de n.º 9101-004.506, proferido pela 1ª Turma da CSRF. Assim, pede-se venia para transcrever trecho daquela decisão, *in verbis*:

A autuação fiscal (e-fls. 03/30 e 304/316), de IRPJ/CSLL, relativa ao ano-calendário de 2011, trata de ganho de capital decorrente da alienação da pessoa jurídica ALG Preservantes de Madeira Ltda (“ALG”). A ALG foi constituída com capital social de R\$2.000,00 integralizado pelos sócios pessoa física Alberto Correia e Geraldina Maria Bona Correia, e pessoa jurídica Indústria Química DIPIL Ltda (“DIPIL”) que integralizou sua participação mediante cessão e conferência dos direitos relativos à titularidade e registro dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40. Na sequência, a DIPIL transfere para Alberto Correia a sua participação na ALG mediante redução de capital pelo valor contábil das quotas, e a sócia Geraldina Maria Bona Correia transfere sua participação para o sócio Alberto Correia. Concluindo, Alberto Correia aliena suas ações por R\$9,3 milhões para a pessoa jurídica Tecnologia de Madeiras Brasileiras Participações Ltda (“MADEIRAS BRASILEIRAS”), tendo oferecido à tributação o ganho de capital apurado por pessoa física (alíquota de 15%). A Fiscalização contesta que as operações societárias tiveram por objetivo deslocar a sujeição passiva da pessoa jurídica (IRPJ e CSLL perfazendo 34%, sendo o real alienante a DIPIL) para a pessoa física, e efetua o lançamento de ganho de capital para aplicar a tributação devida para a pessoa jurídica. Foi lavrado termo de sujeição passiva indireta com base no art. 135 do CTN para Alberto Correia. Foi qualificada a multa de ofício (150%).

Pelo o que se depreende do trecho acima e, em especial, do Termo de Verificação Fiscal (fls. 19 a 30), a motivação para o lançamento de ofício dos créditos tributários foi a suposta prática de simulação de atos societários, para que a tributação do ganho de capital incidente sobre alienação das quotas da entidade se desse na pessoa física do sócio e não na pessoa jurídica, que, aos olhos da fiscalização, seria a real vendedora daquelas quotas.

Ainda, pelo o que se depreende do Termo de Verificação Fiscal, houve a qualificação da multa de ofício (aplicada no percentual de 150%), justamente porque a fiscalização entendeu que os atos praticados, que deram ensejo à alienação das quotas da entidade, foram realizados com a “*utilização da simulação com o objetivo de dissimular a alienação da ALG Preservantes de Madeira Ltda. e reduzir/suprimir ilicitamente o ganho de capital e as base de cálculo de IRPJ e CSLL*” o que caracterizaria sonegação, nos termos estatuídos pelo artigo 71, inciso I da Lei 4.502/64.

Ademais, foi imputada responsabilidade tributária ao sócio administrador do Recorrente – Sr. Alberto Correia -, com base no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

O contribuinte principal, ora Recorrente, e o responsável, Sr. Alberto Correia, foram devidamente intimados do Autos de Infração no dia 04/09/2014 (fls. 304 a 307).

Entretanto, nos termos da Impugnação de fls. 322 a 353, só a pessoa jurídica, contribuinte principal, se insurgiu contra o lançamento, apesar de, no tópico final da sua Impugnação, afirmar que o seu sócio – Sr. Alberto – não poderia ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento do crédito tributário constituído de ofício pela fiscalização.

Ao analisar o apelo do contribuinte, a DRJ no Recife (PE), todavia, entendeu por bem julgar como improcedente a impugnação ao lançamento. Eis a ementa do acórdão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA. APRECIACÃO.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVO. SIMULAÇÃO RELATIVA. TRIBUTAÇÃO. NEGÓCIO DISSIMULADO.

Uma vez verificado houve simulação na transferência de parte do ativo para sócio, com o objetivo de fugir-se da tributação de ganho de capital na pessoa jurídica, deve-se desconsiderar o negócio simulado e tributar-se o dissimulado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Importante ressaltar que aquela DRJ, em que pese não ter sido apresentada qualquer insurgência (Impugnação) pelo responsável, entendeu que estaria “*correta a responsabilização (solidária) do Sr. Alberto Correia, com fundamento no art. 135 do CTN, uma vez que, ao tentar encobrir o real negócio, por meio de atos formalmente legais, mas simulados, como explicado, tentou encobrir do fisco a ocorrência de fato gerador, o que caracteriza sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e de consequente infração de lei, nos termos do caput do referido art. 135 do CTN*”.

O Recorrente, ao ser intimado da decisão proferida pela DRJ no Recife (PE), apresentou Recurso Voluntário que foi analisado, no CARF, por esta Turma de Julgamento (em composição distinta da atual). E, nos termos do acórdão de nº 1302-002.389, deu provimento ao apelo do contribuinte. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESCONSIDERAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. SIMULAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. VENDA DE BENS DO ATIVO. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Para desconsiderar um ato jurídico executado pelo contribuinte sob fundamento de ter sido perpetrado com simulação e objetivo único de evasão fiscal, deve a fiscalização trazer provas ou ao menos evidências robustas neste sentido.

Não é possível tratar a venda de todo um segmento de negócios pelos sócios da empresa como uma simples alienação de bens do ativo da pessoa jurídica com base em fundamento único de que a tributação do ganho de capital é menor na pessoa física.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

Contudo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial em face da decisão desta Turma de Julgamento.

Ao analisar o apelo da PGFN, a 1ª Turma da CSRF reformou o entendimento dado por este colegiado, para restabelecer, no mérito, o lançamento. O acórdão proferido (número 9101-004.506) recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2011

ART. 22 DA LEI Nº 9.249, DE 1995. TRANSFERÊNCIA DE BEM OU ATIVO AO SÓCIO RETIRANTE. VALOR CONTÁBIL OU DE MERCADO. PREMISSAS.

I - Transferência do bem ou ativo ao sócio retirante, desde que em situação específica, qual seja, a título de devolução de participação no capital social, pode dar-se a valor de mercado ou a valor contábil.

II - Caso transferido a valor de mercado para o sócio, a tributação do ganho de capital recai sobre a pessoa jurídica que detinha o investimento.

III - Caso o ativo seja transferido a valor contábil (sem se considerar eventuais ajustes decorrentes de avaliação a valor justo, previstos a partir da Lei nº 11.638, de 2007), não se fala em tributação da pessoa jurídica que detinha o investimento. Muda-se o foco para o sócio que recebe o bem ou ativo, o qual cabe informar na declaração de bens correspondente o valor do investimento que passou a deter pelo preço que lhe foi repassado pela pessoa jurídica.

IV - A transferência a valor contábil proporciona um diferimento da tributação do ganho de capital, que somente será apurado se e quando o sócio que recebeu o investimento promover sua realização. Nesse contexto, a transferência de bens ao sócio não se pode dar por mera liberalidade, concretizando-se apenas na condição de devolução de participação no capital societário, nos termos das hipóteses no qual se admite a redução do capital social predicada pelos arts. 1082 e 1084 do Código Civil, com base no art. 173 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei da S/A).

V - A devolução do capital social tratada pelo art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, a valor contábil ou de mercado, ocorre somente se atendida condição específica relativa a redução do capital social, que deve estar devidamente motivada. Apenas se demonstrados os reais motivos da alteração do capital social, a devolução pode ocorrer, inclusive a valor contábil

VI - Trata-se de alternativa que possibilita um diferimento na tributação do ganho de capital, precisamente porque se buscou não impor um ônus tributário em uma situação no qual se depara a pessoa jurídica com a necessidade de promover uma diminuição no seu capital social (em razão de perdas irreparáveis ou excesso de capital em relação ao capital social), em situações específicas para a sua preservação.

DESVIRTUAMENTO. BUSCA DE INCIDÊNCIA ARTIFICIAL DO ART. 22 DA LEI Nº 9.249, DE 1995. OPERAÇÃO SEPARA-SEM-SEPARAR. NOVA VERSÃO DO CASA-SEPARA.

I - Há desvirtuamento da norma prevista no art. 22 da Lei nº 9.249, quando se busca deliberadamente a incidência artificial mediante operações societárias visando exclusivamente se esquivar integral ou parcialmente do ganho de capital, concretizando-se a operação “separa-sem-separar”, uma nova versão da antiga operação “casa-separa”.

II - O ativo objeto de alienação da pessoa jurídica é transferido para o sócio retirante (ou seja, há uma separação entre o ativo e a pessoa jurídica), por meio de uma devolução de capital social artificial, sem se demonstrar a efetiva ocorrência de situação de perdas irreparáveis ou capital excessivo em relação ao objetivo da sociedade empresária.

III - Precisamente esse ativo que foi objeto de separação da pessoa jurídica, na devolução de capital, é alienado para o adquirente pelo sócio retirante, que tem uma tributação mais favorável do que a pessoa jurídica antes detentora do ativo. Na realidade, o ativo nunca se “separou” da pessoa jurídica. Foi transferido artificialmente para que pudesse ser alienado por um sujeito passivo com tributação mais favorável. De fato, nunca se separou da pessoa jurídica de fato. Separou-se da pessoa jurídica sem ter efetivamente se separado, porque a transação se deu, efetivamente, entre a pessoa jurídica que originariamente detinha o ativo e o adquirente, e não entre o sócio retirante e o adquirente.

REGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO. AGRAVAMENTO.

Operações como o “casa-separa” e o “separa-sem-separar” agravam a regressividade do sistema tributário. Contribuintes que engendram tais operações aportam, em termos proporcionais, um valor menor de impostos e contribuições do que o cidadão comum, submetido à tributação indireta que consome parcela substancial dos seus rendimentos. Para se esquivar da tributação de ganho de capital, são construídas reorganizações societárias cuja realidade não faz parte da maior parte da coletividade, que, quando tem que alienar o ativo, o faz diretamente, ou seja, a pessoa física “A” vende o ativo para a pessoa física “B”, sem nenhum intermediário, e apura o ganho de capital se for o caso.

Ademais, no acórdão proferido, a 1ª Turma da CSRF determinou o retorno dos autos para o “colegiado de origem”, para que fossem analisadas as seguintes matérias: (i) qualificação da multa, (ii) responsabilidade tributária e (iii) incidência de juros sobre a multa.

O Recorrente (fls. 541 a 552) e o responsável (fls. 555 a 567) apresentaram Embargos de Declaração, aduzindo que o acórdão proferido pela Câmara Superior continha vícios que precisavam ser sanados.

Contudo, nos termos do despacho de fls. 583 a 596, os Embargos foram rejeitados, “*mantendo-se inalterado o v. Acórdão embargado, ante a não demonstração, pelos Embargantes, de qualquer vício*”.

Ato contínuo, os autos foram remetidos a este colegiado e distribuídos a este relator, uma vez que o conselheiro relator originário não compõe mais nenhuma das turmas de julgamento do CARF.

Posteriormente, o Recorrente apresentou, nos autos, Memoriais (fls. 625 a 630), nos quais, pelas razões que lá coloca, requereu, *in verbis*:

(i) Desqualificar a multa agravada de 150% aplicada no auto de infração, haja vista a inexistência de provas nos autos que demonstrem qualquer prática de fraude ou simulação nos atos praticados para corroborar a alegação fiscal de ausência de propósito negocial ou mesmo o ganho de capital na pessoa jurídica;

(ii) Afastar a responsabilidade solidária do sócio, haja vista a inoccorrência de fraude ou prática de ato simulado, bem como não haver os requisitos para referida imputação ao responsável legal;

- (iii) Afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada;
- (iv) Em consequência do possível afastamento da multa agravada, requer de ofício o reconhecimento por esta Turma julgadora da improcedência integral do lançamento fiscal realizado no auto de infração ora combatido, restabelecendo assim o julgamento proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Primeira Seção, na sessão do dia 17/10/2017, formalizada através do Acórdão n.º 1302-002.389.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

### DA DELIMITAÇÃO DO TEMA EM ANÁLISE. DO NÃO CONHECIMENTO DA DISCUSSÃO QUANTO À IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE AO SÓCIO DO RECORRENTE.

Nos termos do relatório acima, este colegiado deve enfrentar apenas as matérias não decididas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não sendo possível, neste momento processual, reanalisar o mérito da acusação fiscal, que, como mencionado, já foi decidido de forma definitiva pela CSRF.

Assim, com toda vênua, não deve se dar guarida, por ser descabido, o pedido constante nos memoriais apresentados pelo Recorrente, para que seja restabelecido “*o julgamento proferido pela 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Primeira Seção, na sessão do dia 17/10/2017, formalizada através do Acórdão n.º 1302-002.389*”.

Por outro lado, em que pese uma das matérias listadas pelo acórdão da CSRF a ser analisada por este colegiado ser a imputação de responsabilidade tributária, entende-se que não há litígio quanto a esta ponto, uma vez que, mesmo sendo devidamente intimado, o sócio administrador do Recorrente não se insurgiu quanto à acusação fiscal.

Da análise dos autos, as defesas apresentadas – Impugnação Administrativa e Recurso Voluntário – são apenas da Pessoa Jurídica, não houve insurgência do sócio quanto à imputação de responsabilidade.

Neste sentido, sabe-se que a Pessoa Jurídica não tem legitimidade para representar e fazer pedidos em nome de seu sócio (pessoa física). Este é, inclusive, o comando do Código de Processo Civil (Lei 13.105/15), quando afirma, em seu artigo 18, que ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio<sup>1</sup>. Confira-se:

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.

O CARF, em diversos julgados, tem se posicionado quanto à ilegitimidade da Pessoa Jurídica pleitear direito de seu sócio, nos casos de imputação de responsabilidade tributária. Veja-se ementas de julgados proferidos, que externam este entendimento:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ILEGITIMIDADE.

<sup>1</sup> Esta também era a orientação do CPC/73 (Lei n.º 5.869/73), que em seu artigo 6º estatua que “Ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei”.

Cabe ao sócio indicado no Termo de Sujeição Passiva a apresentação, em seu nome, dos argumentos de defesa, revelando ilegitimidade passiva a insurgência da pessoa jurídica contra o referido feito. (Acórdão 1301-002.577. Sessão de 16/08/2017)

(...)

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. QUESTIONAMENTO PELA CONTRIBUINTE. LEGITIMIDADE PROCESSUAL. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Ninguém pode pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico. A pessoa jurídica não pode pleitear, em nome próprio, a exclusão de terceiros do polo passivo da obrigação tributária. (Acórdão n.º 9101-005.303 – Sessão de 12/01/2021)

O próprio Superior Tribunal de Justiça, em julgado submetido à sistemática dos recursos repetitivos, que vincula, como sabido, este colegiado, já pacificou o entendimento quanto à ilegitimidade da pessoa jurídica pleitear direito alheio, nos casos de execução fiscal proposta em face do sócio da entidade. Confira-se:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DO DEVEDOR. A pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08.

(REsp 1347627/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/10/2013, DJe 21/10/2013)

Há de se ressaltar, por fim, que a discussão quanto à ilegitimidade da Pessoa Jurídica para contestar a imputação de responsabilidade tributária de terceiros, mesmo que estes sejam seus sócios, foi pacificada no âmbito do CARF, nos termos do excerto da súmula CARF n.º 172. Confira-se:

Súmula CARF n.º 172 - A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado

Portanto, considerando que a Pessoa Jurídica não tem legitimidade para contestar a imputação de responsabilidade atribuída ao seu sócio e que este, como demonstrado, não apresentou qualquer insurgência específica quanto àquela imputação, entende-se que não há litígio instaurado quanto a este ponto, não podendo ser analisada por este colegiado qualquer alegação do Recorrente neste sentido.

Assim, no presente voto, analisar-se-á apenas a insurgência quanto à qualificação da multa de ofício, que foi aplicada no patamar de 150%, e a suposta impossibilidade de os juros incidirem sobre a multa de ofício. É o que se passa a fazer.

#### DA MULTA QUALIFICADA.

Como se observa do acórdão proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, aquele colegiado decidiu pela necessidade de retorno dos autos a esta Turma de Julgamento, para que fossem analisados os argumentos do Recorrente, lançados no Recurso Voluntário, quanto à impossibilidade de a fiscalização promover a qualificação da multa de ofício, uma vez que, em síntese, não estaria caracterizada a simulação apontada pelo agente autuante.

No voto vencedor constante do acórdão n.º 9101-004.506, de lavra da ilustre conselheira Edeli Pereira Bessa, deixou-se claro que, ao dar provimento, no mérito, ao Recurso Voluntário do contribuinte, esta Turma de Julgamento não poderia ter analisado a questão da multa qualificada, afirmando-se, neste sentido, que “*houve apenas erro de formalização no*

*acórdão recorrido porque, ao prevalecer a proposta do Conselheiro Relator de cancelamento do principal, a segunda parte de seu voto, por desnecessária, deveria ter sido excluída na formalização do acórdão”.*

Pois bem.

Quando se analisa a acusação fiscal, em especial o TVF de fls. 19 a 30, pode-se verificar que o agente autuante, após discorrer sobre a sucessão de atos praticados pelo Recorrente, afirma que estes foram praticados com a única intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador e evitar o pagamento de tributos na pessoa jurídica. Veja-se trecho neste sentido:

Resta evidente que todo o valor da ALG decorre do valor comercial dos registros e das marcas dos dois produtos, de modo que a intenção da Indústria Química DIPIL sempre foi vender essas marcas, tendo engendrado uma sucessão de atos para ocultar a ocorrência do fato gerador e evitar o pagamento de tributos na pessoa jurídica (DIPIL), à alíquota mais gravosa de 354% (IRPJ + CSLL). Ressalte-se que a ALG Preservantes de Madeira Ltda. permaneceu inativa durante todo o ano de 2010, o que reforça o argumento de falta de propósito negocial na sua constituição.

Logo após, no TVF, o agente autuante, invocando o disposto no artigo 167 do Código Civil, deixa claro o seu entendimento, qual seja:

As sociedades empresárias têm o direito a se reorganizarem através de cisões e incorporações. Contudo, no caso em tela, a sociedade empresária ALG Preservantes de Madeira Ltda., CNPJ 12.120.144/0001-60 foi criada tão-somente com o fito de dissimular o ganho de capital auferido pela Indústria Química DIPIL na alienação das marcas comerciais dos produtos MADEPIL TRI 90 e MADEPIL AC 40.

Neste sentido, justamente pela afirmação de que houve prática de atos simulados, com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador, é a que fiscalização entendeu pela qualificação da multa de ofício, aplicando-a no patamar de 150%. Confira-se a motivação que constou do TFV:

Os fatos acima descritos, especialmente a utilização da simulação com o objetivo de dissimular a alienação da ALG Preservantes de Madeira Ltda. e reduzi/suprimir ilicitamente o ganho de capital e as bases de cálculo de IRPJ e CSLL, caracterizam sobejamente a sonegação (art. 71, I, da Lei 4.502/64), que, neste caso, define-se pela ação omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, sua natureza ou circunstâncias materiais e o conluio (art. 73, da Lei 4.502/64), que é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos.

Em primeiro lugar, importante pontuar que este relator compartilha do entendimento do agente autuante, quando este afirma que *“a sociedades empresárias têm o direito a se reorganizarem através de cisões e incorporações”*, uma vez que, em especial, o artigo 170 da Constituição Federal de 1988 é bastante claro ao dizer que ordem econômica será fundada, dentre outros princípios, na livre iniciativa.

Esta liberdade de atuação, contudo, não pode ser eivada de prática de atos ilícitos, praticados com o intuito de esconder, mascarar a real operação realizada. São precisas, neste Norte, as lições de Paulo Ayres Barreto, quando leciona pela liberdade dos contribuintes em gerirem seus negócios, desde que atuem de forma lícita. Eis seus ensinamentos:

*“(…)Saliente-se que a livre-iniciativa consubstancia princípio cujo sentido é amplo, alcançando a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.*

*No âmbito Tributário, o contribuinte tem o direito subjetivo de gerir suas atividades e negócios, buscando a menor onerosidade tributária, desde que atue de forma lícita.*

Como ensina Aires Barreto,

*pode o contribuinte atuar dentro de um amplo espectro de alternativas igualmente lícitas, sopesando-lhes as vantagens e desvantagens, avaliando os ganhos e perdas que decorrerão de cada qual e, afinal, adotando aquela que mais vantagens ou ganhos lhe possam proporcionar, inclusive no que respeita à carga tributária que deverá suportar.*

Nesse passo, somente lhe é defeso 'enveredar por trilhas que constituam ilicitude, que envolvam simulação ou fraude'. Logo, desde que se mova por 'comportamentos lícitos, não proibidos, sua atuação constituirá elisão fiscal, perfeitamente admitida, sem risco de ser confundida com a evasão fiscal - essa vedada pelo direito'.

Em síntese, os contribuintes têm o direito, constitucionalmente assegurado, de estruturarem seus negócios livremente. Trata-se de garantia que não pode ser suprimida, nem mesmo por intermédio de emenda constitucional, por força do que dispõe o art. 60, § 4º, IV, da Magna Carta. " (BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. 1ª ed. - São Paulo: Noeses, 2016. págs. 103 e 104) (destacou-se)

Por outro lado, não se tem dúvidas de que o legislador foi suficientemente claro quando, no artigo 22, da Lei nº 9.249/95, afirmou que *“os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado”*

De toda forma, a par de toda discussão que gravita em torno da autorização dada pelo mencionado artigo e se este seria ou não uma opção para os contribuintes, que poderiam agir dentro da sua esfera de liberdade, para reduzir o capital a valor contábil ou de mercado, o que pode se afirmar, neste momento, é que a “utilização” do disposto no artigo 22, da Lei nº 9.249/95 não pode ser praticada através de atos simulados, que não reflitam a realidade da operação efetivamente realizadas.

No presente caso, esta Turma de Julgamento, em um primeiro momento, nos termos do acórdão de nº 1302-002.389, entendeu, em síntese, como se depreende do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, que os atos praticados foram em conformidade com a legislação, *“não havendo fraude, dolo ou simulação na execução dos mesmos”*.

Ocorre, contudo, que ao analisar o Recurso Especial apresentado pela PGFN, a 1ª Turma da CSRF reformou o entendimento desta turma de julgamento. Como se observa do acórdão de nº 9101-004.506, prevaleceu, naquele colegiado, a ideia de que houve “artificialidade” nas operações realizadas. Veja-se trecho do acórdão neste sentido:

Como se pode observar, as operações societárias foram no sentido de, deliberadamente, buscar a transferência artificial da pessoa jurídica para a pessoa física do ganho de capital.

A artificialidade encontra-se evidente nas manobras efetuadas pela pessoa jurídica. Verifica-se que a incidência ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, não se deu por conta da ocorrência de uma efetiva necessidade de redução do capital social da DIPIL. Pelo contrário, ocorreu porque entendeu a Contribuinte que tinha o “direito” de “estruturar” suas operações de maneira a viabilizar uma tributação por meio da pessoa física. E, em razão de tal interpretação, promoveu uma redução de capital sem nenhum lastro, não demonstrando a concretização de nenhuma das hipóteses do art. 1082 do Código Civil.

Foi desvirtuado por completo a finalidade da lei, que permite que a devolução do capital do sócio possa ser realizada transferindo-se o ativo a valor contábil e, por consequência, proporcionando um diferimento do ganho de capital, que é concedido em situação especial, devidamente delineada pela norma, quando a redução de capital da pessoa jurídica mostre-se necessária e esteja comprovada nos autos. Ou seja, o diferimento do

ganho de capital vem no contexto de um auxílio dado à pessoa jurídica que, diante de uma real necessidade de redução de capital, podendo ser feito mediante entrega de bem ou ativo ao sócio retirante a valor contábil (reforçando que, anteriormente, a transferência do ativo ou bem só poderia ser efetivada a valor de mercado, o que resultava em ganho de capital, ou seja, um ônus a mais para a pessoa jurídica que se via diante da necessidade de reduzir seu capital social para manter suas operações).

E nos autos não há uma palavra sobre os motivos pelo qual se deu a redução de capital da pessoa jurídica. Foi efetuada a operação simplesmente porque era a maneira de se transferir os ativos objeto de alienação da pessoa jurídica para a pessoa física, e, com a alienação do ativo, buscar a tributação em face da pessoa física, com alíquota menor.

A Contribuinte busca uma incidência na norma sem nenhum critério, sem demonstrar que a redução de capital era premente e vital para a manutenção da pessoa jurídica.

Constata-se, portanto, que a incidência ao art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995, foi construída artificialmente. (...) (destacou-se)

Ou seja, o que se depreende do trecho transcrito acima é que, em decisão definitiva e que não pode mais ser objeto de análise deste colegiado, a 1ª Turma da CSRF, ao analisar os fatos constantes da acusação fiscal e as provas constantes dos autos, concluiu que houve prática de atos artificiais, praticados apenas para obter uma redução da carga tributária.

Assim, deixou-se claro, no voto proferido, que *“não há reparos a fazer na autuação fiscal, devendo ser dado provimento em relação à matéria.”*

Contudo, sabe-se que existem inúmeras discussões acerca da aplicação da multa qualificada, quando a fiscalização desconsidera eventual planejamento tributário realizado por determinado contribuinte. Sérgio André Rocha, ao estudar a obra do renomado jurista Marco Aurélio Greco, deixa bem clara a posição deste autor, que entende pela não aplicação da multa qualificada e até mesmo da multa no percentual de 75%, em especial quando há dúvida quanto à qualificação do ato ou do negócio jurídico praticado pelo contribuinte. Veja-se:

Vale destacar a referência feita por Marco Aurélio à aplicação do artigo 112 do Código Tributário Nacional. Em sua visão, se o planejamento tributário ilegítimo usualmente se apresenta no campo da dúvida quanto à qualificação do ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, seria o caso, então, de se afastar a aplicação de penalidades.

Neste campo, há um ponto central da posição do autor, que é a boa-fé do contribuinte. Para ele, “em muitos planejamentos o contribuinte age de boa-fé, pois adotou as cautelas razoáveis na medida em que buscou orientação especializada e não omitiu nenhum elemento ao Fisco. Ao contrário, a regra é o contribuinte relatar todos os fatos ocorridos e fornecer documentação pertinente, muitas vezes o Fisco só autua porque o contribuinte forneceu os elementos para tanto. Vale dizer, há casos em que o contribuinte agiu com lisura e não tinha consistência da irregularidade cometida”.

Ora, se há uma gradação de boa-fé do contribuinte, na visão do autor a penalidade ao mesmo aplicável não pode ser a mesma. Para Marco Aurélio a autoridade fiscal teria o dever de graduar a penalidade em função da gravidade da conduta praticada pelo contribuinte. Assim, não só Greco reduzirá muitíssimo a aplicação da penalidade da multa de 150%, como reduzirá o próprio escopo da multa de 75%. Em suas palavras, “a depender das circunstâncias do caso concreto que envolva um planejamento tributário (lisura, boa-fé, dúvida razoável) – aplicar a multa prevista na Lei (por exemplo, 75%) pode se afigurar superior ao estritamente necessário ao entendimento do interesse público e, portanto, ilegal por violar o preceito da Lei nº 9.784/99” (Rocha, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Págs. 150 e 151)

A não aplicação da multa qualificada nos casos dos planejamentos tributários ditos não oponíveis ao fisco não é nova neste colegiado e foi abordada de forma primorosa pelo

conselheiro Ricardo Marozzi Gregório no acórdão de n.º 1302-003.822. Naquela oportunidade, foi feita uma diferenciação relevante, e, por isso, pede-se venia pra transcrever o entendimento consignando na mencionada decisão:

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita.

Este relator, naquela oportunidade, sendo vencido quanto ao mérito da discussão, acompanhou o voto proferido, uma vez que restou demonstrado, no caso concreto, que houve um vício na causa, mas que não teria sido praticada qualquer ilicitude por parte do contribuinte.

No presente caso, de fato, o contribuinte defende a ausência de simulação e que agiu dentro de uma opção dada pelo legislador, embora o entendimento que tenha prevalecido no acórdão proferido pela CSRF foi de que os atos societários praticados foram realizados com artificialidade, sem a devida motivação para que fosse aplicado o disposto no artigo 22, da Lei n.º 9.249/95.

Ocorre que, em que pese esse entendimento, não restou demonstrado que houve uma ilicitude na opção, por parte do contribuinte, nos termos autorizados por aquele dispositivo da Lei n.º 9.249/95.

Não restou demonstrado, em especial, que a alienação foi realizada, em verdade, pela pessoa jurídica e não pela pessoa física. O agente autuante não demonstrou, por exemplo, que os valores recebidos pela pessoa física, quando da alienação das quotas, retornaram à pessoa jurídica, por ser esta a real alienante, apesar de o acórdão proferido pela CSRF afirmar que a DIPIL ser a “*real alienante*” das quotas.

Com toda venia, em que pese a afirmação da CSRF neste sentido, não há acusação fiscal e, especialmente, comprovação nos autos de que pessoa jurídica seria a real alienante das quotas. A acusação fiscal está toda centrada no fato de que não haveria “propósito negocial” nas operações societárias realizadas.

Nestes termos, se está, em verdade, diante de um vício de causa, que, como bem abordado pelo ilustre conselheiro Ricardo Marozzi, no trecho transcrito acima, não autoriza a aplicação da multa qualificada.

Não se pode perder de vista que todos os atos praticados foram realizados às claras. O Recorrente, inclusive, atendendo à intimação de fls. 196, apresentou à fiscalização “contrato de compra e venda de quotas” (fls. 197 e seguintes) (citado no TVF), em que o contribuinte demonstrou de forma clara e expressa como a operação seria realizada e que a redução do capital ao sócio seria feita em momento anterior à alienação das quotas.

Assim, em que pese o acórdão da Câmara Superior falar em “artificialidade”, pode-se afirmar que não houve, por parte do contribuinte, qualquer falseamento das operações, com a prática de atos dissimulados para fraudar a fiscalização. O contribuinte, arrimado em um texto de lei válido e vigente na legislação, optou pela prática de uma conduta autorizada pelo legislador e que lhe seria mais benéfica, inclusive, sob o ponto de vista da carga tributária, tanto é assim que, em um primeiro momento, esta Turma de Julgamento entendeu pela validade das operações realizadas.

Ademais, tanto a acusação fiscal, como a Câmara Superior, não aceitaram as operações realizadas, pelo fato de estas, em síntese, não terem um propósito negocial. De toda forma, como mencionado, não houve comprovação nos autos de que a pessoa jurídica Recorrente seria a real alienante das quotas que deram origem à tributação do ganho de capital ora em debate, apesar de a acusação fiscal e a Câmara Superior terem entendido que a operação não poderia ser realizada na forma em que restou desenhada pelo contribuinte. Desta feita, por se estar diante de um vício de causa, não há que se falar em aplicação da multa qualificada.

Por todo o exposto, VOTA-SE por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a aplicação da multa qualificada no presente caso.

#### DA INCIDÊNCIA DOS JUROS SOBRE A MULTA.

Em tópico específico, o Recorrente defende a impossibilidade de se incidir juros (SELIC) sobre a multa aplicada de ofício pela fiscalização. Contudo, essa discussão restou pacificada no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a edição da súmula CARF nº 108, que tem a seguinte redação: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

Neste sentido, sem maiores delongas, até mesmo porque não pode este colegiado deixar de aplicar o entendimento sumulado, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### DA CONCLUSÃO

Por todo o aqui exposto, VOTA-SE por NÃO CONHECER da discussão acerca da responsabilidade tributária e, quanto aos argumentos subsidiários apresentados no Recurso Voluntário e que foram devolvidos a este colegiado, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao apelo contribuinte, apenas para afastar a aplicação da multa qualificada no presente caso.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias