



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

Processo nº 11020.007734/2008-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.706 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BRASDIESEL S.A. COMERCIAL E IMPORTADORA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. GANHO DE CAPITAL. CONTRATO COM PESSOA A DECLARAR. FATO GERADOR.

A operação econômica de venda de bens do ativo permanente com a utilização do *contrato com pessoa a declarar* (Código Civil, artigos 467 e seguintes) não inibe, nem tampouco posterga, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda decorrente do ganho de capital auferido, quando o *electus*, é dizer, o terceiro nesta específica criação jurídica, quem o contribuinte-estipulante reputa ser o vendedor de fato e de direito, apresenta-se, posteriormente, em vestes de uma nova sociedade cuja formação acionária é idêntica ao do estipulante.

TENTATIVA DE TRANSFERÊNCIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ENTRE INTEGRANTES DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. PAGAMENTOS EFETUADOS. APROVEITAMENTO.

A negativa, na seara tributária, dos efeitos pretendidos por um mesmo sujeito passivo, assim entendido a comunhão entre sociedades cindida e cindenda tendente à transferência da obrigação tributária entre elas, não autoriza desconsiderar pagamentos do IRPJ efetuados em nome de uma (cindenda) pela exigência fiscal feita à outra (cindida), no que afeta à operação econômica da venda de bem do ativo permanente, exclusivamente, que deu azo à incidência do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONTRATO COM PESSOA A DECLARAR.

A limitação da liberdade de contratar não implica, por si só, no reconhecimento da presença de conduta fraudulenta de que fala o artigo 957, inciso II, do RIR/99. Assim, incabível a exigência da multa qualificada de 150%, incidindo, no caso, a pena pecuniária prevista no inciso I desse comando legal, afeta a procedimento de ofício e exprimível na razão de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa para 75% e abater o IRPJ e a CSLL pagos pela RAS, nos termos do relatório e voto do relator.

documento assinado digitalmente

MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO – Presidente em exercício.

documento assinado digitalmente

JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Sérgio Fernandes Barroso, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Rafael Correia Fuso e Hugo Correia Sotero.

Relatório

Em foco recurso voluntário visando a reforma da decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre-RS que julgou procedentes os lançamentos efetuados em 05/12/2008 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Caxias do Sul-RS com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário de 2004 a 2007, acrescidos de multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A ação fiscal consistiu na tributação da importância de R\$ 12.999.654,93 a título de ganho de capital apurado na alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido, especificamente, a venda de 57,68% (cinquenta e sete inteiros e sessenta e oito centésimos por cento) das ações com direito a voto da empresa Expresso Caxiense S/A para o grupo econômico composto por Max Empreendimentos e Participações Ltda., Comporte Participações S/A e Pedro Constantino (pessoa física), sendo que os tributos foram calculados

segundo os pagamentos aprazados (vendas de longo prazo), é dizer, na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

Consignou a autoridade lançadora que após essa alienação, retratada no Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Ações e Outras Avenças firmado em 28 de abril de 2004, a autuada levou a cabo uma cisão parcial em 30 de junho de 2004 e verteu as ações já alienadas para a constituição da empresa RAS Negócios Empresariais S/A, cujo quadro societário é idêntico ao da cindida e nas exatas participações e tem por objetivo social transacionar ações, quotas, títulos e valores mobiliários de empresas. Seguiu-se, então, uma subsequente negociação, havida em 1º de agosto de 2004, em que a novel sociedade (RAS) vendeu essas mesmas ações para aquele mesmo grupo econômico, por idêntico preço e condições de pagamento.

Entendeu a autoridade lançadora pela tentativa de planejamento tributário já que a certeza do negócio fora definida em 28 de abril de 2004, bem assim, que sua consumação teria se operado antes de 1º de agosto de 2004. Eis os principais motivadores dessa conclusão:

- a) as partes foram identificadas, bem assim, estipulados o objeto, valor, condições de pagamento, data da posse e as responsabilidades decorrentes da troca de titularidade das ações;
- b) houve o pagamento da entrada prevista no instrumento contratual de 28/04/2004, no valor de R\$ 2.267.175,45, ocorrido em 04/05/2004, nada obstante a feição de mútuo que lhe pretendeu emprestar a contribuinte;
- c) estabeleceu-se que a partir de 01/05/2004 a administração da Expresso Caxiense seria exercida em conjunto com os novos proprietários;
- d) a cláusula resolutiva definindo que se algum dos acionistas remanescentes exercesse o direito de preferência na aquisição das ações tornaria desfeito o negócio, com a respectiva devolução do valor entregue a título de entrada, inclusive atualizado, não se realizou porque até 13/05/2004 foram formalizados contratos de venda relativos a 99,57% das ações;
- e) conforme Ata de Assembléia Geral Extraordinária da Expresso Caxiense, lavrada em 14/05/2004, foi eleita sua nova diretoria e a partir deste momento a administração passou a ser exclusiva dos adquirentes.

Do relatório fiscal, colho os seguintes excertos:

“Segundo entendimento da fiscalizada a RAS passaria a ser a vendedora da participação societária negociada anteriormente a sua criação, ou seja, a RAS teria vendido, antes mesmo de existir, um bem que não lhe pertencia.

As operações realizadas através da RAS não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte (Brasdiezel). Neste sentido, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado sobre aqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências perante o fisco.

Assim, pela ocorrência da simulação com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, o fato gerador deve ser apurado levando-se em conta o negócio jurídico verdadeiro e não o encenado.

O verdadeiro negócio, venda da participação societária na Expresso Caxiense, deve ter seus efeitos considerados no negociador de fato, ou seja, a Brasdiesel. Para tanto, se faz necessário a apuração do ganho de capital ocorrido na venda do investimento pelo seu real proprietário.”

Em decorrência desse entendimento de simulação também entendeu o fisco pela aplicação de multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento)

Os fundamentos legais lançados foram os artigos 247, 248, 251 e parágrafo único, 381, 418, 426, 926 e 957 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99); artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689, de 1988; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996, e artigos 28 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnando os lançamentos a contribuinte arguiu que em 28/04/2004 firmou um instrumento compreendido dentro da figura dos contratos preliminares prevista nos artigos 462 e seguintes do Código Civil, no qual houve uma promessa de cessão e transferência de ações que não dispensaria, para seus efeitos plenos, de um subsequente contrato definitivo onde, enfim, aquelas ações seriam definitivamente transferidas aos compradores, consoante expressamente descrito na Cláusula Décima-Quarta.

Além disso, também uma outra diferente e importante função obrigacional foi inserida no parágrafo quarto de sua Cláusula Primeira, qual seja, de que não importaria a pessoa física ou jurídica que estivesse na titularidade das ações quando do decurso do prazo de 120 (cento e vinte) dias fixados para a cessão e transferência definitiva.

Assim, submeteram-se os contratantes à figura do “Contrato com Pessoa a Declarar” prevista nos artigos 467 e seguintes do Código Civil, isto é, aquele em que uma das partes contrata por si com uma outra reservando-se a faculdade de nomear sucessivamente como parte contratante outra para que assuma seu lugar, como se o contrato tivesse sido celebrado com essa última. Nesse contexto surgiu a empresa RAS, mediante cisão parcial e redução do capital da autuada, a ela sendo transferidas a integralidade das ações da Expresso Caxiense e é ela então que em data de 01/08/2004 celebra com os mesmos Promitentes Compradores, mas agora na qualidade de Compradores, o contrato definitivo de compra e venda das ações e submete a receita oriunda dessa venda à tributação pelo lucro presumido, do que resultou regulares e tempestivos recolhimentos de tributos que importaram na expressiva quantia de R\$ 2.851.491,50, pagamentos estes convenientemente omitidos no relatório fiscal.

Disse que o instrumento firmado em 28/04/2004 destacou que a cessão e transferência definitiva das ações dependeriam de uma série de atos preliminares, condicionais e temporais, mormente o direito de preferência dos demais acionistas da Expresso Caxiense, pena da realização da venda importar em ato ineficaz ou nulo; a aprovação do Poder Concedente, no caso, do Departamento Autônomo de Estradas e Rodagens – DAER e o decurso do prazo então julgado razoável de 120 (cento e vinte) dias para que todas as providências preliminares fossem atendidas.

Ainda, que na Cláusula Décima estipularam os promitentes que a posse das ações, fundamental à idéia de venda ou alienação, somente ocorreria após o decurso do prazo e da satisfação das condições listadas no ajuste.

Interpelou a idéia de existência de simulação, asseverando que o Instrumento de Promessa de Cessão e Transferência firmado em 28/04/2004 encontra abrigo no Código Civil e na dogmática do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

Pugnou pela inexistência de fato gerador tributário em 28/04/2004, mesmo porque a Promitente Cedente Vendedora (Brasdiesel) não recebeu qualquer preço e sim estipulou seu aprazamento em parcelas distribuídas em pelo menos 4 (quatro) exercícios sociais, direitos assumidos pela RAS, não ocorrendo qualquer acréscimo patrimonial que o desencadeasse. Lembrou que o artigo 421 do RIR/99 preconiza que o fato gerador nas vendas de bens do ativo permanente para o recebimento do preço após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação ocorre com o recebimento da respectiva parcela, de maneira que a Brasdiesel não experimentou qualquer disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Argumentou que o valor de R\$ 2.267.175,45 depositado na conta-corrente bancária em 04/05/2004 pelos promitentes compradores diz respeito a mútuo, consoante contrato firmado naquela data com base no artigo 586 e seguintes do Código Civil, sendo que no ato de cisão parcial havido em 30/06/2004 dito passivo foi transferido para a RAS e logo após, em 30/07/2004, lavrou-se um Termo de Anuência e Ratificação de Contrato de Mútuo, tudo nos moldes do artigo 299 do Código Civil e devidamente lançado em registros contábeis. Lembrou, ainda, que a assunção de dívida consiste na faculdade dada a terceiro de assumir a obrigação do devedor, com consentimento do credor, com conseqüente exoneração do devedor primitivo.

Contestou a aplicação da multa qualificada em vista da inexistência de qualquer conduta fraudulenta. Das razões de impugnação, colho os seguintes argumentos, registrando que os negritos são do original:

“111. Portanto, o núcleo caracterizador da fraude, assim como da sonegação fiscal, é a exclusão ou redução do tributo, resultante de intenção dolosa de praticar manobras tendentes a enganar a Administração Tributária, posteriormente à ocorrência do fato gerador.

112. Indispensável nesta construção da fraude ou sonegação a contrariedade a uma norma (a norma fraudada), cujos efeitos poderão ser desconsiderados para fins fiscais.

*113. Contudo, não é o que se configura na hipótese dos autos. As operações realizadas foram as, efetivamente, **queridas e declaradas pelas partes, gerando efeitos próprios e exclusivos***

*delas e se encontram ao abrigo da lei, não tendo violado ou afrontado norma expressa. Afinal, declararam elas que em 28 de abril de 2004 firmavam um **contrato preliminar** (pré-contrato), cuja projeção era de desconsideração futura expressa; declararam também que o contrato definitivo seria firmado com pessoas físicas ou jurídicas **a declarar**. Tudo então sob o abrigo de expressos institutos e normas previstas no Código Civil, cujos conteúdos já foram abordados nesta defesa.*

114. Desta forma, não pode o Fisco desconsiderá-los ou descaracterizá-los como fraudulentos pelo simples fato de ter sido obtido na operação um efeito econômico diverso do normalmente gerado em tais operações. Sobretudo quando a autuação se encontra respaldada em indícios, interpretações e considerações nitidamente subjetivas da autoridade fiscal."

Por fim, requereu a improcedência dos autos de infração, cancelando-se integralmente os créditos tributários lançados, sejam os tributos, seja a multa imposta.

A douta 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre-RS admitiu a impugnação e entendeu procedentes os lançamentos, à unanimidade de votos. Desse decisório, transcrevo os seguintes excertos:

"Frente a todos fatos e argumentos constantes nos autos, apresentados no "Relatório de Atividade Fiscal" e na impugnação, constata-se que a operação de cessão e transferência foi de fato efetuada e concluída pela Brasdiesel, sendo os demais fatos (criação da RAS por cisão parcial, contrato entre a RAS e o grupo de compradores, etc...) meros artificialismos que buscaram encobrir a verdade.

O fundamento dessa convicção está no fato de que o pacto feito em 28.04.2004 entre a Brasdiesel e o grupo de compradores disciplinou todos os elementos do negócio jurídico que ocorreu. Ou seja, a relação obrigacional se desenvolveu e se extinguiu pelo adimplemento, nos exatos termos pactuados em 28.04.2004.

Não se trata apenas do fato de que o contrato de 28.04.2004 foi redigido de forma a garantir as partes contra qualquer revés que pudesse ocorrer, tal como a cláusula resolutiva. Trata-se da constatação de que a relação entre as partes se desenvolveu e foi concluída a partir daquele ato e nos termos lá fixados.

Senão, vejamos: 1º) o núcleo da obrigação (pagamento e cessão das ações) foi conforme o pactuado, sendo inclusive a entrada feita diretamente para a Brasdiesel; 2º) a limitação temporal da responsabilidade dos vendedores e a entrega da administração foi conforme o pactuado; 3º) todas as demais providências para o sucesso do negócio, tal como contratado, foram providenciadas conforme haviam sido combinadas, à exemplo do anúncio para que os acionistas da Expresso Caxiense exercessem ou não o direito de preferência. Inclusive, tudo isso ocorreu (ou começou a ocorrer) em 28.04.2004, muito antes do surgimento da RAS, que foi criada em 30.06.2004.

Com isso, resta claro que as vontades que se encontraram e acertaram as prestações recíprocas, forma de desenvolvimento da relação, garantias e etc., foram as do grupo de compradores e a da Brasdiesel. Assim, nesse aspecto está correto o lançamento.

Também está correto o lançamento, no que se refere a aplicação da multa de 150%. Como bem demonstrado e comprovado pela fiscalização, os atos praticados visaram ocultar do Fisco a realização dos fatos geradores decorrente da venda da participação que a Brasdiesel detinha na Expresso Caxiense. De fato, a venda não foi declarada pela Brasdiesel e a entrada que a Brasdiesel recebeu foi apresentada como "empréstimo" dado pelo grupo comprador. Ainda, "fingiu-se" que a venda das ações teria sido feita pela RAS, por meio de uma cisão parcial que verteria para a RAS as ações e o "empréstimo", seguida de contrato entre a nova empresa e o grupo de compradores, inclusive quitando o "empréstimo" com a alegada entrada registrada no contrato com a RAS.

Do mesmo modo, não é pertinente o argumento apresentado na impugnação que pretendia ver no pacto inicial a figura do "contrato com pessoa a declarar", previsto no Código Civil, nos arts. 467 a 471. Isso porque o contrato feito em 28.04.2004 não é contrato com pessoa a declarar. No momento da conclusão do contrato, não foi pactuado que seria indicada pessoa para assumir os direitos e obrigações decorrente do contrato. Ao contrário, a promitente cedente vendedora está cabalmente identificada. É a Brasdiesel.

Portanto, o auto de infração está correto e o art. 110 do CTN não foi violado.

Ciente do decisório em 14 de maio de 2009, fl. 730, a contribuinte apresentou em 04 do mês seguinte o recurso de fls. 731 e seguintes, no qual reprisa suas razões originárias e tece críticas aos fundamentos adotados pela decisão recorrida, entre eles, aquele em que torna o valor dos tributos recolhido pela RAS (R\$ 2.851.491,50) como que insignificante e – o pior – dose de apequenamento daquele valor almejado pela fiscalização. Algo como: só será aceito o valor maior, nunca o menor.

Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida e a improcedência dos autos de infração.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

No que interessa à questão, trago as seguintes cláusulas do Instrumento Particular de Promessa de Cessão e Transferência de Ações e Outras Avenças da Sociedade Expresso Caxiense S/A, datado de 28/04/2004, em que a Recorrente, entre outros, figura como promitente cedente vendedora em face de Max Empreendimentos e Participações Ltda, Comporte Participações S/A e Pedro Constantino como promissários cessionários compradores:

CLÁUSULA PRIMEIRA. DO OBJETO DA PROMESSA DE CESSÃO.

A PROMITENTE CEDENTE VENDEDORA é titular de 1.453.601 (um milhão, quatrocentos e cinquenta e três mil e seiscentas e uma) ações do capital que compõem o Capital Social da sociedade EXPRESSO CAXIENSE S/A, com sede e foro na cidade de Caxias do Sul — RS, na Rua Matteo Gianella, n.º 1028, Bairro Santa Catarina, CEP 95034.240, NIRE 43300016676, em 11/08/1995, CNPJ 88.617.733/0001-10, I. Estadual RS 029/0177367, I. Municipal n.º 319.

Parágrafo Primeiro. Por meio do presente instrumento a PROMITENTE CEDENTE VENDEDORA promete ceder e transferir às PROMISSÁRIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS as ações sob sua titularidade, na proporção conforme segue:

Parágrafo Segundo. A EXPRESSO CAXIENSE S/A expressa e formalmente afixará, até 30/04/04, anúncio na sede da sociedade em painel destinado a esta finalidade afim de que os demais acionistas façam uso da preferência na aquisição das ações, no prazo de 30 (trinta) dias da data da afixação do referido aviso, nos termos do Art. 9.º do Estatuto Social.

Parágrafo Quarto. Considerando que a PROMITENTE CEDENTE VENDEDORA estará promovendo Redução de Capital, nos termos do Art. 1.082 e ss. da Lei 10406/2002, as partes pactuam o prazo de 120 (Cento e vinte dias) a contar da data do presente instrumento para a cessão e transferência, em definitivo, das ações de capital ora prometidas às PROMISSÁRIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS; não importando a pessoa física ou jurídica que esteja na titularidade das referidas ações, na ocasião.

CLÁUSULA SEGUNDA. DO VALOR E DA CONDIÇÃO DE PAGAMENTO.

Pela cessão e transferência das 1.453.601 (um milhão, quatrocentos e cinquenta e três mil e seiscentas e uma) ações que compõem parte do Capital Social da EXPRESSO CAXIENSE S/A, convencionou-se o preço certo e ajustado, a título de valor

fixo, o montante de R\$ 15.857.470,63 (quinze milhões, oitocentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e setenta reais e sessenta e três centavos) a serem pagos e recebidos em moeda corrente nacional e, a título de valor variável, o disposto no Parágrafo Sexto, nos termos e condições seguintes:

Parágrafo Primeiro. Entrada consistente no valor de R\$2.267.175,45 (dois milhões, duzentos e sessenta e sete mil, cento e setenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos) a serem pagos e recebidos em moeda corrente nacional no dia 05 de Maio de 2004.

Parágrafo Segundo. Valor de R\$2.226.335,24 (dois milhões, duzentos e vinte e seis mil, trezentos e trinta e cinco reais e vinte e quatro centavos) a serem pagos e recebidos em moeda corrente nacional em 4 (quatro) parcelas mensais, iguais e sucessivas de R\$556.583,81 (quinhentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e oitenta e três reais e oitenta e um centavos), vencendo-se a primeira no dia 07/07/2004 e as demais em igual dia dos meses subsequentes e vencendo-se a última em 07/10/2004.

Parágrafo Terceiro. Valor de R\$10.503.959,94 (dez milhões, quinhentos e três mil, novecentos e cinquenta e nove reais e noventa e quatro centavos) a serem pagos e recebidos em moeda corrente nacional em 43 (quarenta e três) parcelas mensais e sucessivas de R\$244.278,14 (duzentos e quarenta e quatro mil, duzentos e setenta e oito reais e quatorze centavos), vencendo-se a primeira em 07/11/2004 e as demais em igual dia dos meses subsequentes e vencendo-se a última em 07/05/2008, devidamente atualizadas monetariamente com base na variação acumulada da média entre o IPC-FIPE e o IGPM mensal $[(IPC-FIPE \text{ do mês} + IGPM \text{ do mês})/2]$ a partir de 05/05/2004, pro rata die.

Parágrafo Quarto. Valor de R\$860.000,00 (Oitocentos e sessenta mil reais) a serem pagos e recebidos em 05/05/2004 mediante Assunção de Dívida por parte das PROMISSARIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS de valores que a PROMITENTE CEDENTE VENDEDORA deve à EXPRESSO CAXIENSE S/A, a qual comparece na condição de anuente à presente Assunção de Dívida, expressamente liberando a devedora do ônus transacionado, nos termos do Art 360, II da Lei 10406/2002.

CLÁUSULA QUARTA. DA CONDIÇÃO RESOLUTIVA.

A presente promessa é celebrada sob as seguintes condições resolutivas, representadas pela ocorrência de qualquer um dos seguintes eventos supervenientes à assinatura da presente promessa.

Parágrafo Primeiro. Indeferimento da prévia anuência do Poder Concedente para que se proceda à transferência do controle acionário da EXPRESSO CAXIENSE S/A., de conformidade com os termos do Art. 27 da Lei 8.987 de 13/02/1995.

Parágrafo Segundo. Exercício, pelos acionistas remanescentes, do direito de preferência na aquisição das ações, nas mesmas condições, prazos e avenças constantes do presente instrumento, no prazo fixado no anúncio de que trata o Art. 9º do Estatuto Social da EXPRESSO CAXIENSE S/A.

Parágrafo Terceiro. Ocorrendo qualquer das hipóteses acima consideradas, o presente instrumento reputa-se desfeito, devendo a PROMITENTE CEDENTE VENDEDORA restituir todos os valores recebidos, em moeda corrente nacional, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, devidamente atualizados da data do recebimento até a data de restituição, com correção estabelecida no Parágrafo Terceiro da Cláusula Segunda.

CLÁUSULA QUINTA: DAS CONDIÇÕES DA PROMESSA.

Ressalvada a situação do Parágrafo Terceiro da cláusula anterior, a presente promessa de aquisição e transferência das ações é realizada em caráter irrevogável e irretratável, devendo ser efetivada e formalizada no máximo em 48 (quarentas e oito) horas após o término do último prazo computado os relativos à anuência do poder concedente, do exercício de preferência na aquisição de ações e o de 120 (Cento e vinte) dias indicado no Parágrafo Quarto da Cláusula Primeira.

CLÁUSULA DÉCIMA. DA POSSE.

A posse e titularidade das ações de participação societária e bem assim o respectivo acervo patrimonial da empresa proporcional (“de porteira fechada”), dentre os quais os veículos e imóveis relacionados no Anexo ao presente, ocorrerá no máximo em 48 (quarentas e oito) horas após o término do último prazo computado os relativos à anuência do poder concedente, do exercício de preferência na aquisição de ações e o de 120 (Cento e vinte) dias indicado no Parágrafo Quarto da Cláusula Primeira.

Parágrafo Único — A PROMITENTE CEDENTE VENDEDORA outorgará procuração com amplos poderes de Administração e Gerência da EXPRESSO CAXIENSE S/A a quem as PROMISSÁRIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS indicarem, com validade até 31/12/2004; compartilhando a Administração do Expresso Caxiense S/A durante o período de transição. Todos os atos nesse período serão firmados por um Diretor do Expresso Caxiense S/A e um procurador das PROMISSÁRIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS por essas indicadas. Resolvidas as questões dos Parágrafos Primeiro e Segundo da Cláusula Quarta, a Diretoria atual

da Expresso Caxiense S/A imediatamente revogará-as Procurações em vigor e outorgará novas procurações aos indicados pelas PROMISSÁRIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS com amplos poderes de administração e gerência; e dentro de 48 (quarenta e oito) horas da data da solução da última condição resolutiva dos Parágrafos Primeiro e Segundo da Cláusula Quarta, convocará assembléia geral extraordinária no prazo do Art. 124, § 1º, Inciso I da Lei 6404/76, para nomear à Diretoria, pessoas indicadas pelas PROMISSÁRIAS CESSIONÁRIAS COMPRADORAS; oportunidade em que toda a Diretoria atual será exonerada do cargo.

A ver pela Ata de Assembléia Geral Extraordinária lavrada às páginas 65/65v (fls. 474/475 dos autos) do Livro de Registro de Atas das Assembléias Gerais nº 2 da Expresso Caxiense S/A, bem assim, os termos do parágrafo único da Cláusula Décima já transcrita, depreende-se que em 14/05/2004 não mais existiam empecilhos para considerar a efetiva concretização do negócio de compra e venda das ações em data de 28/04/2004, isso porque desaparecidas as possibilidades de negativa na transferência da concessão pública do serviço de transporte terrestre e do exercício do direito de preferência por parte de outros acionistas, já que nesse marco temporal decidiu a AGE considerar vencidos os mandatos dos atuais diretores, decorrendo o afastamento deles, e eleger novos diretores com mandatos de 3 (três) anos, os Srs. Paulo Sérgio Bongiovanni, Joaquim Constantino Neto e Pedro Constantino.

Significa, pois, que sobrevieram as condições resolutivas delineadas nos parágrafos primeiro e segundo da Cláusula Quarta, igualmente transcritos, de sorte que os efeitos do negócio jurídico operam-se desde o pacto, é dizer, o fato gerador da obrigação tributária, fossem únicas essas duas condições, reputar-se-ia ocorrido em 28/04/2004, consoante disposto nos artigos 116 e 117 do CTN, que versam:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. (omissis)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Antes da análise acerca da aplicação ao caso da figura “do contrato com pessoa a declarar” introduzido pelo Código Civil de 2002 no ordenamento pátrio, que se revela a pedra de toque na presente questão, pertine consignar que o recebimento de parcelas do preço em operações de venda a prazo, qualquer que seja o ano-calendário do ingresso financeiro, não constitui fato gerador do IRPJ e CSLL.

O que existe, sim, é a mera faculdade concedida ao contribuinte, segundo o artigo 31, § 2º, do Decreto-lei nº 1.597, de 1977, de diferir a tributação, isto é, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

O fato gerador, nesses casos, é o ganho de capital auferido na operação de compra e venda do bem, cuja base de cálculo é o valor resultante da diferença, positiva, entre o valor praticado no negócio (que se presume ser o valor de mercado) e o custo do bem registrado no ativo permanente, consoante previsto no § 1º da norma citada. Isso porque o fato gerador do imposto de renda não é somente a aquisição da disponibilidade econômica, mas também a jurídica (CTN, artigo 43). Eis a doutrina de José do Nascimento Dias, *in* Comentários ao Novo Regulamento do Imposto de Renda, ed. Forense, Rio de Janeiro, 2001, pág. 6:

Diz-se “juridicamente disponível” uma renda que já foi *ganha*. Por exemplo, na venda de mercadoria: normalmente no momento da entrega da mercadoria pelo vendedor, ele estará adquirindo um direito líquido e certo de receber o correspondente preço. Pode ser dito, “grosso modo”, que deduzindo-se do referido preço o custo da mercadoria vendida (que é um pagamento de capital), a diferença será uma “renda ganha”, uma renda “juridicamente disponível”.

Nem sempre esta renda estará representada por dinheiro. A partir do momento em que a renda houver sido transformada em dinheiro, quando em vez de ser um crédito ela é uma disponibilidade em moeda, ela estará também economicamente disponível. Assim, na lição de Alfredo Augusto Becker, pode haver disponibilidade jurídica sem que haja disponibilidade econômica, mas não pode haver disponibilidade econômica sem que haja, ou tenha havido, disponibilidade jurídica. Na Contabilidade, a disponibilidade econômica tem a ver com o “regime de caixa” e a disponibilidade jurídica tem a ver com o “regime de competência”.

Admitindo-se, para ilustração, que o fato gerador ocorresse a cada pagamento da parcela do preço e não da celebração do negócio da compra e venda do bem, do qual, inclusive, já se operou a tradição, ter-se-ia que igualmente admitir, por exemplos, a possibilidade de aplicação de modificações introduzidas no ordenamento, como novas alíquotas; cálculos ou exclusões de novos conceitos de custos sobre o bem alienado ou até mesmo a dispensa de pagamento das parcelas vincendas acaso o ganho de capital deixasse de traduzir matéria tributável. Enfim, seria negar vigência aos artigos 116 e 144 do CTN.

Por sua vez, do contrato com pessoa a declarar, novidade introduzido no ordenamento pátrio, cuidam os artigos 467 a 471 do Código Civil de 2002, que assim dispõem:

“Art. 467. No momento da conclusão do contrato, pode uma das partes reservar-se a faculdade de indicar a pessoa que deve adquirir os direitos e assumir as obrigações dele decorrentes.

Art. 468. Essa indicação deve ser comunicada à outra parte no prazo de cinco dias da conclusão do contrato, se outro não tiver sido estipulado.

Parágrafo único. A aceitação da pessoa nomeada não será eficaz se não se revestir da mesma forma que as partes usaram para o contrato.

Art. 469. A pessoa, nomeada de conformidade com os artigos antecedentes, adquire os direitos e assume as obrigações decorrentes do contrato, a partir do momento em que este foi celebrado.

Art. 470. O contrato será eficaz somente entre os contratantes originários:

I - se não houver indicação de pessoa, ou se o nomeado se recusar a aceitá-la;

II - se a pessoa nomeada era insolvente, e a outra pessoa o desconhecia no momento da indicação.

Art. 471. Se a pessoa a nomear era incapaz ou insolvente no momento da nomeação, o contrato produzirá seus efeitos entre os contratantes originários."

Segundo Enrico Enrietti *in* Novíssimo Digesto Italiano, v. 4, Torino, Utet, 1968, pág. 673, o contrato com pessoa a declarar é uma *fattispecie* em que uma pessoa – o estipulante – contrata, por si, com uma outra – o promitente – reservando-se, porém, a faculdade de nomear sucessivamente, como parte contratante, e no próprio lugar, uma outra pessoa, perdendo o estipulante sua qualidade de parte contratante *ex tunc*.

Antes mesmo da positivação o doutrinador João de Matos Antunes Varela, *in* *Direito das Obrigações*, Forense, 1977, pág. 13, o definiu como sendo o contrato em que uma das partes se reserva a faculdade de designar outra pessoa que assuma a sua posição contratual, como se o contrato fora celebrado com esta última.

E o professor Silney Alves Tadeu, da Faculdade de Direito da Universidade de Pelotas-RS, também seu Vice-Diretor, assim ensina¹:

Segundo DIEZ-PICAZO² e de acordo com a melhor doutrina, este contrato cumpre duas possíveis finalidades:

a) A primeira uma finalidade de gestão. O estipulante se encontra previamente ligado ao terceiro em cujo interesse atuará, afigurando-se ou como gestor de negócio ou como mandatário. Em linhas gerais, trata-se de um fenômeno representativo, estando esta encoberta na primeira fase da contratação. O terceiro que há de ser definitivamente o contratante, tem, muitas vezes, interesse em ficar oculto durante esta primeira fase do contrato donde se pode extrair a sua utilidade prática, pois pode que, em uma determinada relação contratual, haver imperiosa necessidade de não tornar público ou conhecido de imediato a pessoa do verdadeiro interessado que assumirá as obrigações do contrato e que adquirirá os direitos dele nascidos, por exemplo, nos leilões judiciais de

¹ http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/1385/do_contrato_com_pessoa_a_declarar

² *Eficácia e ineficácia del negocio jurídico*, ADC, 1961, p. 809

grande porte, ou para evitar que lhe seja exigido um alto preço, pela inexperiência, etc. Interessante observar a pouca ou nenhuma utilidade deste contrato na esfera dos negócios de família. Por ser fonte propícia a incidir a categoria dos defeitos nos negócios jurídicos e encobrir alienações, recomenda-se cautela nesta modalidade contratual.

b) Como segunda finalidade apontamos sua função de mediação, pois no momento de celebrar o contrato o estipulante atua por conta própria e não se encontra ligado a ninguém. É um intermediário que espera encontrar em momento posterior uma pessoa a quem ceder o contrato ou os bens adquiridos, como nos casos nas compras de ocasião com intuito de lucro, evitando-se as consequências gravosas, típicas das alienações nos casos de transmissões na ordem de tributos e impostos.

Além das situações mencionadas na doutrina transcrita, também são corriqueiras: *a)* impedir a supervalorização do preço da mercadoria ou serviço, devido à situação financeira privilegiada do proponente; *b)* evitar, por questões estratégicas de mercado, que sejam descobertas, de antemão, as pretensões empresariais de uma das partes envolvidas em um determinado negócio.

Contudo, em tema de imposto de renda, **momento quando no contrato de compra e venda a parte estipulante for o vendedor** não há como afastar a circunstância, efetiva, de ocorrência da **transferência do domínio**. Ainda, e embora não seja o caso dos autos, pende a possibilidade, nesse negócio, até mesmo de dupla transferência e, conseqüentemente, dois fatos geradores.

Não se perca a advertência do Professor Ricardo Mariz de Oliveira *in* Guia IOB – Imposto de Renda Pessoa Jurídica, item I.5, pág. 03: “*Embora pareça óbvio, o CTN preocupou-se em definir o contribuinte do imposto de renda no art. 45, dizendo “Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43.....”*”

Importa-me, *rogatua venia*, que no caso dos autos não houve o *electus*, é dizer, o terceiro, nada obstante surgido e apresentado com vestes jurídicas de uma nova sociedade (RAS).

Com efeito, na Assembléia Geral Extraordinária realizada em 30/06/2004 os acionistas da Brasdiesel assim decidiram (ata às fls 380 e seguintes):

“9. Declarar, nos termos do § 2º do artigo 229 da Lei nº 6.404, de 1976, constituída a nova sociedade RAS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS S/A., e aprovado o respectivo estatuto social, cujo texto se constitui no ANEXO C do ANEXO I desta ata.

10. Atribuir as ações da RAS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS S/A. aos atuais acionistas desta Companhia, segundo o critério constante do item VII da Justificação de Cisão Parcial aprovada, sendo eles os seus únicos subscritores, conforme relação constante do ANEXO B do ANEXO I desta ata.” negrito acrescido

Significa, pois, que os sócios são exatamente os mesmos. Com isso, a tese de utilização da figura do contrato com pessoa a declarar não comporta indicativo de plausibilidade, eis que envolta prática de atos “do” e “para” mesmo grupo econômico. Noutras palavras: na seara do direito tributário despe-se do quesito de eficácia.

Os fatos descritos e os elementos de prova constantes dos autos, substancialmente a plena e mesma identidade dos sócios pessoas físicas e jurídicas envolvidas, refletem que o propósito negocial na cisão realizada almejou, substancialmente, uma menor carga tributária. Veja-se, inclusive, o balanço patrimonial da RAS à fl. 697 espelhando que no final do ano-calendário de 2004, seis meses após a sua constituição, a sociedade criada com o objetivo de comércio e administração de ações e quotas de capital apresentava a mesma realidade econômica da época de seu nascedouro.

Portanto, pode o sujeito ativo da relação tributária, sim, recusar-se a aceitar os efeitos pretendidos pela Recorrente, de modo a neutralizar os efeitos fiscais desse excesso contratual pretendido.

Não há dúvida de que a Recorrente tem o direito, previsto na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Contudo, o exercício dessa liberdade – que é a base da construção de planejamentos tributários – supõe o atendimento a requisitos e a limites contemplados no próprio ordenamento positivo, entre outros, aqueles trazidos pelo mesmo Código Civil em seu artigo 421:

“Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

No que diz respeito à qualificação da multa em 150% (cento e cinquenta por cento), observo que a autoridade lançadora, bem assim a decisão recorrida, adotaram a premissa de evidente intuito de fraude, consubstanciada na existência de simulação do negócio, para fundamentar a necessidade do aumento da pena pecuniária. Transcrevo, pois, a norma legal utilizada por fundamento nesses atos administrativos:

“Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

Rogo *venia* para divergir, pois, o entendimento aqui exposto é o de negativa, na seara tributária, dos efeitos pretendidos por um mesmo sujeito passivo, assim entendido as sociedades cindida e cindenda, no que concerne ao ganho de capital surgido com a operação econômica de alienação da participação societária nos dois contratos – o constitutivo da sociedade RAS o de compra e venda das ações por esta efetuado –.

Enfim, tenho que a limitação da liberdade de contratar não implica, necessariamente, no reconhecimento da presença de conduta fraudulenta.

Ademais, o fato da Recorrente defender sua tese de efetiva ocorrência da figura do *contrato com pessoa a declarar* não pode ser motivo, por si só, para atrair qualquer fraude. Explico: acaso a contribuinte, no preâmbulo da fiscalização, apresentasse os contratos e a escrituração, como efetivamente apresentada, mas “assumisse” que teria omitido a operação de venda das ações e sua tributação, certamente seria apenada com os 75% (setenta e cinco por cento) a que alude o inciso I da regra transcrita.

Finalmente, a questão dos pagamentos de IRPJ e CSLL efetuados pela RAS.

Tudo o que se pagou desses dois tributos por conta da alienação do investimento, embora em nome de RAS, deve, sim, ser deduzido da exigência lançada.

Como dito, a premissa de invalidade do negócio pretendido pela autuada, na seara tributária, encontra-se no fato da sociedade cindenda, a RAS, apresentar os mesmos sócios pessoas físicas e jurídicas da sociedade cindida, a Brasdiesel. Negar idêntico tratamento no que diz respeito aos adimplementos efetuados pela primeira importaria enriquecimento sem causa do sujeito ativo da relação tributária.

Contudo, os seguintes critérios para a dedutibilidade dos pagamentos efetuados pela RAS se impõem: *a)* estreita e intrínseca correlação tributária, é dizer, somente o IRPJ e a CSLL derivados da operação de venda das ações da Caxiense podem ser levados à dedução; *b)* correlação dos respectivos períodos de apuração, de molde a se computar valores originários e *c)* autonomia entre os tributos (IRPJ com IRPJ e CSLL com CSLL).

Por força do artigo 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os entendimentos aqui esposados têm idêntica aplicação no que concerne à exigência da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Com tais razões VOTO pelo provimento parcial do recurso para dedução dos valores pagos em nome da sociedade cindenda e redução da multa de ofício à ordem de 75% (setenta e cinco por cento).

documento assinado digitalmente

José Sérgio Gomes - Relator

Processo nº 11020.007734/2008-63
Acórdão n.º **1103-00.706**

S1-C1T3
Fl. 781

CÓPIA