



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

Processo n° 11080.724651/2011-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.252 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente DONADEL PARTICIPAÇÕES SOCIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR PATRIMONIAL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995, a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento aos recursos. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Frederico Augusto Gomes de Alencar que davam provimento apenas em relação ao recurso dos coobrigados. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta, que apresenta declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

No Relatório de Ação Fiscal produzido (fls. 202 a 210) consta que o ganho de capital é decorrente da venda de ações da Móveis Carraro S.A. (Carraro) para a compradora Todeschini S.A. Indústria e Comércio (Todeschini), o qual deveria ter sido apurado pela fiscalizada e não como foram originalmente reconhecidos nas pessoa físicas dos sócios da empresa.

Informam os autuantes que a maioria das ações da Carraro eram de propriedade das pessoas jurídicas (PJs): Gustavo Z Grapiglia Administração e Participações Ltda., TPS Transportes e Participações Sociais Ltda., e Donadel Participações Sociais Ltda., que somadas, elas detinham 84,61% do capital social total e 86,22% do capital social votante (fl. 115).

As operações realizadas que resultaram na transferência das ações da Carraro à Todeschini aconteceram entre setembro de 2007 a janeiro de 2008. Os fatos relatados, em síntese:

04/09/2007: a Todeschini contrata a empresa de auditoria HLB Audilink para análise de Demonstrativo de Estudo de Viabilidade Financeira apresentado pela Carraro com base em balanço de 31/07/2007 (fls. 135/146);

05/10/2007: a Todeschini informa ao mercado que adquiriu a Móveis Carraro S/A, conforme notícias vinculadas na internet (fls. 116/122) e, nessa data, efetua depósito no valor de R\$ 13.134.810,00 em conta corrente de um dos vendedores das ações da Móveis Carraro S/A. (fl. 88);

09/10/2007: o Contrato de Compra e Venda de Ações é assinado entre a Todeschini compradora e como vendedores Ademar De Gasperi (sócio da fiscalizada) e Silvino Grapiglia (sócio da Gustavo Z Grapiglia Administração e Participações Ltda (fls. 86/118). Esse contrato estipula que os vendedores se comprometem a transferir as ações que possuem e possuirão no prazo de até 110 dias (cláusula 1.1). Segundo os autuantes, os sócios estão prometendo vender o que não possuem como pessoa física. No contrato de compra e venda também está estipulado que o Sr. Silvino Grapiglia entregaria 6.333.062 ações oriundas de diversas aquisições (fl. 87). Entre essas diversas aquisições estão as ações da PJ Donadel que foram transferidas para seus sócios e destes para o Sr. Silvino apenas em 29/01/2008, conforme cópia do livro registro de ações da Carraro (fls. 130/133). A Donadel é uma pessoa jurídica que entre outras atividades possui a de participações em outras sociedades e cuja administração é exercida por Alsino Donadel e Ladi Sbrissa Donadel. Em 2007 a Donadel tem como sócios Alsino Donadel, com 53,40% do capital social, Ladi Sbrissa Donadel com 45,66% e Teresa Cristina Donadel com 0,93%. O capital social registrado até setembro de 2007 é de R\$ 6.902.001,23;

22/01/2008: a PJ Donadel registra alteração contratual datada de 17/01/2008 (fls. 05/07) em que faz uma redução de capital em 74,53%, ou seja, de R\$ 5.143.909,22 devolvendo recursos aos sócios, dizendo referir-se a uma decisão tomada entre os sócios em reunião extraordinária de sócios quotistas de 19/09/2007, publicada no Diário Oficial do Estado em 16/10/2007 (fl 124). A redução de capital com devolução de recursos aos sócios, segundo a ata, é feita de acordo com o previsto no art. 1.082, II do Código Civil (Lei 10.406/02), tendo como justificativa de ele (capital social) é excessivo em relação ao objeto social da sociedade. Segundo os autuantes, o valor final reduzido do capital social e restituído aos sócios de \$

5.143.093,00 corresponde exatamente às ações da Carraro no balanço de dezembro de 2007 a PJ Donadel (fl. 125).

29/01/2008: As ações são transferidas da PJ Donadel para seus sócios no livro competente (fls. 130/131), no entanto a contabilização desse evento só ocorreu em 11/04/2008. Ainda no dia 29/01/2008, os sócios Alsino, Ladi e Teresa Cristina transferem suas ações para o Sr. Silvino Grapiglia (fl. 134) e imediatamente ele transfere todas essas ações que eram da Donadel, junto a outras), para a compradora.

Diante da cronologia dos eventos apontados, a fiscalização concluiu que essa transferência das ações da pessoa jurídica Donadel para as pessoas físicas suas sócias mediante devolução de capital a elas apenas com as ações da Carraro foi uma manobra para pagar menos tributo. Registra também que a tributação sobre o ganho de capital na pessoa física é de apenas 15% e feita de forma exclusiva, ou seja, não é somado aos demais rendimentos, enquanto a tributação do ganho de capital na pessoa jurídica é de 15%, com possibilidade de mais um adicional de 10% para o IRPJ e 9% para a CSLL e o ganho de capital é somado ao resultado apurado.

Os valores dos ganhos de capital e do IRPJ/CSLL calculados nos regimes de tributação do lucro presumido estão discriminados no relatório fiscal e demonstrativos de apuração dos autos de infração. Os autuantes informam que na apuração do montante do IRPJ devido foram descontados os valores recolhidos a título de imposto de renda em nome das pessoas físicas sócias da fiscalizada.

A multa de ofício foi duplicada com base no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Os autuantes consideram que houve fraude e conluio com a simulação dos fatos apresentados. Observam que é mais do que óbvia e clara a intenção de reduzir tributos com simulação do real sujeito passivo da obrigação tributária sobre o ganho de capital.

Observam, ainda, que as três pessoas jurídicas que possuíam mais de 80% das ações da Carraro, a Gustavo Z Grapiglia, a Donadel e a TPS, comportaram-se da mesma maneira e tiveram o mesmo “modus operandi” no caso da conjunta da mesma ata no Diário Oficial do Estado do RS das atas de reunião extraordinária de sócios quotistas informando redução de capital com devolução de recursos aos sócios com a mesma justificativa legal; b) todas alterações previstas com percentuais superiores ao que efetivamente foi registrado nas alterações sociais; c) todas as devoluções foram única e exclusivamente feita aos sócios das três empresas com as ações da Carraro em poder das pessoas jurídicas; d) as ações devolvidas pelas três empresas aos seus sócios só foram transferidas no livro de registro da Carraro na mesma data de 29/01/2008; e) e, nessa mesma data, todas as ações que eram das empresas que passaram aos seus sócios foram transferidas para os Srs. Silvino Grapiglia e Ademir de Gasperi, lembrando que um era diretor e outro diretor-presidente da Carraro; f) o percentual de redução de capital foi superior ao efetivamente realizado porque quando da data da publicação o patrimônio líquido da Carraro era superior ao que ficou registrado em 31/12/2007 que foi o valor tomado como base para a devolução de capital.

Afirmam, também, que houve um conluio entre as três PJs que detinham a maior parte das ações da Carraro, a Gustavo Z Grapiglia, a Donadel e a TPS, para que a tributação do ganho de capital da alienação dessas ações fossem feitas nas pessoas físicas dos sócios quotistas dessas PJs que é menos onerosa que a tributação na pessoa jurídica, e, que todas as três PJs tiveram ações fiscais levadas a efeito com resultados da mesma natureza e relatórios semelhantes.

Foram lançados juros de mora com base nos arts. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Foram também lavrados Termos de Sujeição Passiva solidária em nome das pessoas físicas (sócios da fiscalizada) Alsino Donadel, Ladi Sbrissa Donadel, e Teresa Cristina Donadel (fls. 212/217). Segundo a fiscalização, os fatos descritos no relatório de ação fiscal e autos de infração caracterizam a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

II DAS IMPUGNAÇÕES

Cientificada da exigência do crédito tributário em 30/06/2011 (fl. 211), a autuada apresenta, em 20/07/2011, a impugnação de fls. 232 a 235, com documentos de fls. 236 a 254, arguindo, em síntese, sob os seguintes títulos, o que segue:

Os autos de lançamento são improcedentes.

- Em que pese os sócios da impugnante saberem da negociação que estava em andamento entre Silvino Grapiglia e Ademar De Gasperi e a Todeschini, porque participaram de uma reunião em 01/09/2007, onde houve a assinatura de um Memorando de Entendimento, não concordaram com os termos da venda das ações que possuíam, razão pela qual não participaram do contrato de compra e venda das ações celebrado em 09/10/2007.

- O Sr. Alsino Donadel e as Sras. Ladi e Teresa Cristina, pessoas físicas, não poderiam se responsabilizar por atos de gestão na Carraro, bem como garantir qualquer coisa, pois não eram administradores. Chegaram ao ponto de informar que não iriam alienar suas ações.

- Entretanto, dentro da estrita legalidade e sem garantia alguma, a redução do capital social foi realizada, sendo que os sócios Sr. Alsino Donadel e Sras. Ladi e Teresa Cristina, receberam as ações da Carraro. Não havia qualquer impedimento legal que vedasse a redução do capital social e a devolução das ações, porque:

a) a impugnante não participou dos ajustes ocorridos entre Silvino Grapiglia, Ademar De Gasperi e Todeschini, na realização e execução do contrato de 09/10/2007;

b) a redução do capital social com reembolso aos sócios, por desnecessário aos objetivos sociais está previsto no art. 1.082, inciso II, do CC, tendo sido observados os procedimentos do art. 1.084 do CC para que haja a validade perante terceiros e o arquivamento na Junta Comercial;

c) a reunião extraordinária de deliberação e a aprovação da redução do capital social aconteceram em 19/09/2007; e como atos subsequentes (art. 1.084 do CC), a publicação em 16/10/2007, a vacância de no mínimo de 90 dias até ser levado a registro a ata e a alteração contratual;

(d) Só após, a importância foi entregue aos sócios, que alienaram as ações a Silvino Grapiglia, conforme contrato particular de compra e venda.

- Após a redução do capital social aos sócios, com ações, estas não tivessem sido vendidas a Silvino Grapiglia, qual a ilegalidade? Poderiam vendê-las a qualquer pessoa em qualquer tempo. Ainda, se Silvino Grapiglia não dispusesse da

importância contratada, não teria adquirido as ações dos sócios, e mesmo assim a redução e o reembolso seriam legais. Não há ilegalidade neste procedimento.

Redução indevida de tributos

- Alega que não procedem as razões da fiscalização para a tributação na pessoa jurídica autuada. Diz que se há uma norma jurídica tributária em *vocatio legis*, que não entrou em vigor ainda, o contribuinte é obrigado a ficar aguardando a sua eficácia, podendo agir antes, apenas para pagar mais tributo? Cita-se como exemplo, as operações financeiras que tem anunciada a majoração de IOF, o contribuinte não pode liquidar antecipadamente a operação financeira e os investimentos, visando afastar a regra tributária?

- É digno de nota o fato de que, o contrato celebrado entre a Todeschini S.A e os vendedores das ações Ademar De Gasperi e Silvino Grapiglia, era condicional. E estas condições previstas no contrato, estavam de acordo com as regras dos arts. 121 e 125 do Código Civil, e sem efeitos até que fossem concluídas aquelas condições.

- O Código Tributário Nacional estabelece, também que se considera ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e existentes os seus efeitos desde o momento em que esteja definitivamente constituída a situação jurídica, nos termos do direito aplicável (art. 116, inciso II, e art. 117, inciso I, do CTN). Aquele contrato não estava definitivamente constituído, o fato gerador não havia ocorrido.

- Mas o que importa é a situação jurídica da impugnante e as ações que possuía como investimento na Carraro. Houve reembolso aos sócios de parte do capital investido, como deliberado e aprovado em reunião extraordinária de 19/09/2007, e foram cumpridos todos os requisitos legais para o reembolso (arts. 1.084 do CC), só após, sem que houvesse impugnação, foram reembolsados os sócios.

- Após o reembolso, a disponibilidade jurídica (titularidade) das ações passou aos sócios da impugnante, que tinham liberdade de fazer o que melhor lhes aprouvesse com as ações. Esses efetivamente venderam as suas ações a Silvino Grapiglia, posteriormente ao contrato de compra e venda, mas sem qualquer vínculo com a operação de venda das ações da Carraro a Todeschini.

- Mesmo antes da data do contrato celebrado pela Todeschini S.A com Ademar De Gasperi e Silvino Grapiglia, os sócios poderiam não ter vendido as ações. Mas outorgaram procurações ao Sr. Ademar De Gasperi para representá-los na venda das ações, quando em 29.01.2008, foi confirmado que as condições exigidas pelo Sr. Alsino Donadel e pelas Sras. Ladi e Teresa Cristina poderiam ser cumpridas; tanto é verdade que o preço foi pago mediante depósito integral naquela data 29/01/2008.

- Os elementos constitutivos da obrigação tributária – sujeito passivo – só podem ser verificados no momento da ocorrência do fato gerador. O fato gerador é aquela situação de fato descrita na norma jurídica tributária de incidência. É no momento (critério temporal) da verificação do fato gerador (auferir renda decorrente do ganho de capital) que surge como

consequência o dever jurídico de pagar tributo. E esta consequência só surge para quem auferiu a renda o contribuinte – aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN).

- Quem auferir renda são aquelas pessoas que detêm de forma lícita e legal a titularidade das ações. Só estas pessoas podem compor a relação jurídica tributária, e que se obtiveram renda (art. 43 do CTN), têm o dever jurídico de pagar tributo. No caso, as pessoas físicas não a impugnante.

- Então, o fundamento legal citado pelos autuantes – art. 521 do RIR/99 – refere-se à tributação da pessoa jurídica e não da pessoa física.

Nulidade por falta de fundamento legal

- A nulidade do auto de infração deve ser decretada por falta de fundamentação para a imposição tributária, haja vista que o fundamento é da regra de tributação do ganho de capital na pessoa jurídica. E, mais, sem qualquer definição jurídica que permita a imposição do ganho já tributado na pessoa física – contribuinte de fato e de direito.

- A alegação de que houve manobra para pagar menos tributos sem a devida fundamentação legal não autorizam o fisco a ingressar nas decisões sociais e desconstituir vontades válidas e eficazes apenas sob o argumento de que, o pagamento do ganho de capital na alienação na pessoa física é menor.

- Informa que se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de direito privado (art. 110 do CTN), é inadmissível que a autoridade administrativa possa simplesmente desconsiderar atos ou negócios jurídicos, para cobrar tributo que em face destes não é devido.

Multa de 150% simulação

- Foi demonstrado que não houve simulação. A redução de capital social da impugnante ocorreu dentro dos exatos termos da lei e dentro da legalidade. Não houve simulação, porque se a venda das ações pelas pessoas físicas não tivesse ocorrido, ainda assim todos os atos que levaram a redução do capital social e a entrega das ações às pessoas físicas não seriam inválidos.

- A insurgência do Fisco está exclusivamente no fato de que a tributação na pessoa jurídica é maior do que na pessoa física. E para atingir o seu intento, a fiscalização lança mão da legação de fraude e de simulação do real sujeito passivo da obrigação tributária sobre o ganho. Hipótese que não se verifica, pois todos os fatos, cronologicamente verificados, mostram que não havia vínculo com a pessoa jurídica impugnante; não havia fato gerador que impusesse o pagamento diferenciado de tributo, e a alienação das ações da pessoa jurídica Donadel aos sócios Alsino, Ladi e Teresa só ocorreu após o cumprimento das disposições do art. 1.084 do CC, sendo que até este momento, o próprio contrato entre a Todeschini, Ademar De Gasperi e Silvino Donadel, não está apto a vincular definitivamente as partes e a produzir os efeitos que lhes seriam próprios.

- A venda das ações da Carraro, pelas pessoas físicas só se verificou, e nos termos do contrato celebrado com Silvino Grapiglia que foi o adquirente das ações.

- Pede o afastamento da multa qualificada. Como reforço de argumentação transcreve ementas de acórdãos do CARF sobre a caracterização da simulação.

Benefício da dúvida

- Invoca as disposições do art. 112 do CTN segundo as quais, a lei tributária que define infrações ou comina penalidades interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e, quanto à penalidade aplicável ou a sua graduação.

- Caso não desconstituído integralmente os autos de lançamentos, a regra legal é aplicável ao caso porque, tudo o que a impugnante fez, fez em absoluta observância das leis em vigor. Em nenhum momento escondeu nada do fisco, tanto é verdade que possuía todas as informações necessárias à verificação dos fatos e dos tributos pagos. Razão pela qual, requer a redução da multa de ofício.

Requerimentos

- A impugnante requer que sejam julgados improcedentes os autos de lançamentos do IRPJ e da CSLL;

- Na hipótese de manutenção dos autos de lançamento requer a redução da multa de ofício, haja vista as disposições do art. 112 do CTN.

Também foram apresentadas em 20/07/2011 as reclamações (fls. 255 a 308) contra as imputações de responsabilidades solidárias das pessoas físicas (sócias da fiscalizada) Sr. Alsino Donadel, Ladi Sbrissa Donadel e Teresa Cristina Donadel. Em síntese, estes são os argumentos de defesa, idênticos nas três reclamações:

- Que é indevida a inclusão das pessoas físicas (sócias da fiscalizada) no pólo passivo da obrigação tributária, porque tem personalidade distinta da pessoa jurídica autuada. O interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal, não se refere a interesse econômico mas sim jurídico.

- Como reforço de argumentação, cita lições de Paulo de Barros Carvalho e decisão do STJ.

- Pedem que as razões acima sejam analisadas conjuntamente com as razões apresentadas na impugnação realizada pela pessoa jurídica Donadel Participações Sociais Ltda.

- Ao final, requerem que seja afastada a solidariedade passiva tributária a eles imputadas e no mérito, a improcedência dos autos de infração do IRPJ e CSLL impugnados. Na hipótese de manutenção das exigências pedem a redução da multa de ofício, haja vista as disposições do art. 112 do CTN.

- Termos em que pedem e esperam deferimento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – RS prolatou o Acórdão 10-35.070 decidindo pela manutenção integral do lançamento bem como da responsabilidade passiva das pessoas físicas, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, não é nulo o lançamento.

NULIDADE. CAPITULAÇÃO LEGAL.

A eventual falha na capitulação legal não causa nulidade se a descrição do fato não impediu a ampla defesa.

SIMULAÇÃO. VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS.

Os negócios formalizados a título de "planejamento fiscal" não são válidos por si mesmos, devendo sua validade ser verificada à luz da teoria dos fatos jurídicos; e se constatada a presença de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, devem ser desconsiderados.

VERDADE MATERIAL. VENDA DE AÇÕES. SIMULAÇÃO DO REAL SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL APURADO.

Demonstrado que os negócios desenvolvidos possuem aspectos diversos da realidade formal (simulação do real sujeito passivo da obrigação tributária), os ganhos de capital apurados na venda de ações devem ser adicionados às bases de cálculo do lucro real e presumido adotados pela fiscalizada nos períodos de apuração.

MULTA QUALIFICADA. EXIGIBILIDADE.

Estando configurada a ação dolosa na simulação, para evitar o pagamento do tributo, cabível o agravamento da multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A pessoa que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal é solidariamente obrigada em relação ao crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Devidamente cientificada, a interessada e os coobrigados apresentaram recursos voluntários a este Colegiado, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Relator

A autuação originou-se da apuração de ganho de capital na alienação da participação societária que a autuada (Donadel) possuía na empresa Móveis Carraro S/A, vendida para a Todeschini S/A Indústria e Comércio. O cerne da questão envolve a desconsideração, pelo Fisco, de duas operações societárias registradas pela Donadel: a redução de capital nela ocorrida pela qual os sócios pessoas físicas receberam a devolução de capital em ações da Móveis Carraro e a posterior alienação dessas ações (pelos sócios pessoas físicas) à Todeschini.

No entendimento da Fiscalização, essas duas operações representaram uma manobra com vistas a ocultar a alienação das ações, pertencentes à Donadel, diretamente à Todeschini, e assim pagar menos tributo.

A avaliação da operação de redução de capital deve ser feita sob dois enfoques conjuntamente: o cronológico e o motivacional.

Quanto ao aspecto temporal, o primeiro fato digno de nota é o contrato feito entre a Todeschini e uma empresa de auditoria em **04/09/2007**, com vistas a elaboração de um estudo de viabilidade para a compra da Carraro Móveis S/A. Assim, todos os atos societários e/ou negociais posteriores já levaram em conta esse interesse da Todeschini. Nessa linha, a redução de capital na autuada, deliberada em **19/09/2007**, já levava tal fato em consideração.

Não é coincidência a ata estabelecer o percentual de redução no valor de 83,56% enquanto o valor efetivamente restituído correspondeu a 74,53%, sem qualquer explicação formal que justificasse a diferença. Isso porque esse percentual corresponde a R\$ 5.143.909,22; ou seja, o valor das ações da Móveis Carraro no balanço da autuada - menos dividendos a pagar - que só foi conhecido em 31/12/2007. Em outras palavras, quando da elaboração da ata ainda não era conhecido o montante representativo das ações da Móveis Carraro no balanço da Donadel.

Do exposto, não vislumbrei propósito comercial legítimo que justificasse a redução de capital através da devolução das ações da Móveis Carraro aos sócios pessoas físicas. Entendo que esse procedimento teve como escopo exclusivamente evitar que a alienação das ações à Todeschini fosse registrada na autuada.

Correta, destarte, a desconsideração dos efeitos tributários da operação.

A inquestionável autonomia na gestão empresarial não é ilimitada, a ponto de legitimar procedimentos que se mostrem voltados exclusivamente à redução artificial da carga tributária. Manifestando-se quanto à oponibilidade do Fisco aos atos societários, a eterna Conselheira SANDRA MARIA FARONI, da antiga 1ª Câmara do 1º Conselho, sustentou com precisão (Acórdão 101-94.986, Sessão de 19/05/2005):

economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.

A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos.³ Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.

Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor.

Do até aqui exposto, conduzo meu voto no sentido de:

- negar legitimidade à redução de capital efetuada na interessada, com entrega de ações da Móveis Carraro aos sócios pessoas físicas;
- desconsiderar a alienação das ações da Móveis Carraro efetuada pelos sócios pessoas físicas à Todeschini S/A; e:

entender que a operação efetiva a ser considerada é a venda, pela interessada à Todeschini S/A, da participação societária que detinha na Móveis Carraro S/A

Na formalização da exigência a autoridade lançadora utilizou como parâmetro os valores, as datas e as cláusulas de pagamento indicados no contrato de compra e venda das ações formalizado entre as pessoas físicas e a Todeschini. Sobre os valores recebidos estabeleceu uma proporcionalidade em relação ao percentual das ações alienadas que pertenciam à autuada e do tributo apurado deduziu o ganho de capital pago pelas pessoas físicas; conforme explicado em detalhes no Relatório Fiscal.

Não houve qualquer argumento de defesa contra a metodologia de cálculo utilizada. A insurgência da autuada dirigiu-se contra um susposto equívoco na indicação do fato gerador que, defende, só teria ocorrido em janeiro de 2008, e não na assinatura do contrato (09/10/2007) conforme indicado pela autoridade lançadora, pela existência de condições suspensivas a aplicabilidade.

Pelo exame do contrato de compra e venda não vislumbrei qualquer cláusula que condicionasse o negócio jurídico a eventos futuros e incertos. O comprometimento dos vendedores em adquirir de terceiros o percentual restante das ações para repassar à Todeschini não inibiria o implemento do contrato, por dois motivos: tratava-se de quantidade insignificante (0,16%) em relação ao montante já adquirido e não foi redigida cláusula rescisória condicionada a esse evento.

Tanto é assim que o valor original da transação previsto no memorando de entendimento (R\$ 105.000.000,00) para aquisição de 100% das ações da Móveis Carraro foi ajustado no contrato (R\$ 100.339.200,00) mediante Termo específico, com exclusão do valor correpondente ao percentual não adquirido, justamente para que não houvesse obstáculo à negociação das demais ações.

Sendo assim, está correta a indicação dos fatos geradores no auto de infração e a arguição de nulidade deve ser rejeitada.

Relativamente à ocorrência da simulação, de acordo com o Relatório Fiscal foi imputada a multa qualificada de 150% porque: “ a fiscalização considera que houve fraude com a simulação dos fatos apresentados”. Mais além o Relatório estabelece: “ Assim sendo também podemos afirmar que houve um conluio entre as três empresas que detinham a maior parte das ações da Móveis Carraro....”

Nos termos da legislação de regência, a qualificação da multa é cabível quando ocorrida alguma das hipóteses previstas nos art. 71 a 73, da Lei n 4.502/64. Assim, no que interessa ao presente caso a ocorrência da simulação deve ser avaliada sob o enfoque dos dispositivos mencionados (destaques acrescidos):

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Portanto, de acordo com o Fisco, foi caracterizada a fraude e o conluio.

Lembrando que a principal operação a ser analisada é a redução de capital ocorrida na autuada, pela qual as ações da Móveis Carraro foram restituídas aos sócios pessoas físicas, não foi demonstrado que o capital seria excessivo em relação à sociedade, motivo principal a justificar essa redução. Na verdade, conforme já exposto em momento anterior deste voto a alteração contratual indica flagrante contradição, com registro ao mesmo tempo daquela redução, por excesso de capital em relação ao objeto, e o aumento, pela suposta necessidade de ampliação das atividades sociais.

Ficou claro que a redução de capital foi uma operação artificial com o único objetivo de transferir as ações para as pessoas físicas de forma que a alienação posterior à Todeschini, já decidida em momento anterior e de pleno conhecimento dos envolvidos, fosse tributada nessas pessoas físicas em montante inferior àquele decorrente da alienação pela autuada.

Plenamente caracterizada a fraude pela tentativa de modificar as características essenciais do fato gerador (vendas das ações pela Donadel à Todeschini) através das montagem de outra operação desprovida de lastro motivacional com vista a pagar menos tributo.

Interessa notar que todas as pessoas jurídicas que detinham participação societária significativa na Móveis Carraro adotaram a mesma prática, com registro na mesma data e no mesmo jornal. A empresa GUSTAVO Z. GRAPIGLIA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. e a empresa TPS PARTICIPAÇÕES SOCIAIS LTDA. publicaram em 19/09/2007, redução de capital nos percentuais de 74,93% e 83,56%, respectivamente, por excessivo em relação ao objeto social.

Está-se diante de um número excessivo de coincidências. As três empresas constataam ao mesmo tempo que estão com capital excessivo em relação ao objeto social e decidem pela redução com devolução aos sócios pessoas físicas da parte correspondente à participação societária na empresa que já estava em tratativas para ser alienada. Posteriormente, efetuaram ajustes para adequar a redução ao valor correto das respectivas participações na Móveis Carraro.

Não me parecem simples coincidências. O que fica demonstrado é um planejamento orquestrado das empresas que detém participação societária expressiva na Móveis Carraro com o objetivo de montar uma operação que lhes permita camuflar a alienação dessas ações e a incidência sobre elas do ganho de capital daí decorrente.

Destarte, voto pela manutenção da multa qualificada.

Em relação à sujeição passiva solidária, é fundamental para a análise o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.¹

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 138, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.²

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

No que se refere aos sócios pessoas físicas, o interesse jurídico não pode ser aferido pela simples presença no quadro social, sendo necessária a exposição das razões específicas que teriam implicado na lavratura dos Termos de Sujeição Passiva. No entanto, o Termo de Sujeição Passiva foi omissivo nesse ponto.

Como já afirmado, em regra deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 138, do CTN. Especificamente em relação aos sócios que exerçam atividades gerenciais, o correto é o enquadramento no art. 135, do CTN. Também aqui omitiu-se a autoridade lançadora.

Nesses termos, entendo que o procedimento fiscal não logrou demonstrar com precisão as razões que levaram à lavratura dos Termos de Sujeição Passiva Solidária motivo pelo qual voto por excluir a responsabilização dos coobrigados.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto

² BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011/Acesso-em-31/08/2012>.

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator designado.

Conforme relatado, a autuação originou-se da apuração de ganho de capital na alienação da participação societária que a autuada (DONADEL) possuía na empresa Móveis Carraro S/A, vendida para a Todeschini S/A Indústria e Comércio.

O cerne do litígio envolve a desconsideração, pelo Fisco, de duas operações societárias registradas pela DONADEL: a redução de capital nela ocorrida pela qual os sócios pessoas físicas receberam a devolução de capital em ações da Móveis Carraro e a posterior alienação dessas ações (pelos sócios pessoas físicas) à Todeschini.

Segundo o fisco, essas duas operações representaram uma manobra com vistas a ocultar a alienação das ações, pertencentes à DONADEL, diretamente à Todeschini, e assim pagar menos tributo.

Registre-se, de plano, que em nada discordo da Fiscalização e do voto vencido acerca dos fatos.

Tem razão o ilustre Relator, Conselheiro Leonardo Couto, ora vencido, ao afirmar que *“avaliação da operação de redução de capital deve ser feita sob dois enfoques conjuntamente: o cronológico e o motivacional.”*

Todavia, manifestei entendimento contrário das conclusões do ilustre Relator em relação a esses 2 pontos, haja vista que:

- i) a alienação das ações da Móveis Carraro, formal e efetivamente, ocorreu após a redução de capital, ou seja, após o retorno dessas às pessoas físicas;**
- ii) economia de tributos constituiu-se sim em propósito negocial legítimo na atividade empresarial.**

No caso em tela, não pairam dúvidas sobre a não realização de um lucro evidente pelo DONADEL, em favor dos acionistas preferenciais. Em permanecendo as ações no ativo da Empresa, poucos dias após a DONADEL realizaria um lucro de monta significativa.

Resta assim determinar se é mesmo possível contornar a aplicação da presunção legal de DDL na situação versada nos autos.

Pois bem, analisando os fatos e os documentos apresentados, é de se concluir que, pelas circunstâncias expostas, resta evidente que não houve congruência entre as operações efetuadas e o motivo apresentado, ou seja, o propósito da DONADEL era mesmo de reduzir a carga tributária ao submeter o lucro a uma tributação favorecida (nas pessoas físicas).

Em verdade, não houve opção legal, mas sim um encadeamento de operações, formalmente válidos em cada uma das etapas, destinados a fins específicos.

Ocorre que até 1995, antes da vigência da Lei nº 9.249/95, **a hipótese aqui tratada estava sujeita às regras de Distribuição Disfarçada de Lucros**, conforme dispõe o inciso VI do artigo 464 do RIR/99, a seguir transcrito:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)”.Grifei

Porem, o artigo 22 da própria Lei 9.249/195 estabelece:

*Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser **avaliados pelo valor contábil** ou de mercado.*

Alias próprio artigo 464, § 1º, do RIR/99 estipula expressamente que não se aplica os casos de DDL na hipótese de devolução de participação no capital social. Vejamos:

“(…)

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).” Grifei.

Evidencia-se, pois, que o contribuinte realizou uma verdadeira maratona de eventos societários com a principal finalidade de tributar os notórios ganhos com essa alienação nas pessoas físicas, com de fato fez, sendo que poderia ter feito diretamente, haja vista o respaldo legal.

Estou certo de que constitui propósito comercial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios.

Repito: a partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor patrimonial, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. Logo, no presente caso, não estamos diante de conduta ilícita, muito menos irregular por parte do contribuinte.

Frise-se: a distorção está nas próprias normas tributárias que estabelecem alíquota de 15% para o ganho de capital na pessoa física e de até 34% de IRPJ/CSLL sobre os ganhos de mesma natureza das pessoas jurídicas.

Por fim, peço vênua para adotar como razões adicionais de decidir, os brilhantes fundamentos da declaração de voto do ilustre conselheiro Sergio Presta, que também integra este Acórdão.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar as exigências contra a empresa DONADEL, confirmando a correta tributação nas pessoas físicas.

É este o voto condutor do presente Acórdão.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza

Declaração de Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Na sessão do mês de setembro de 2012, o ilustre Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto apresentou as razões do seu voto, que acabou vencido, pois o colegiado, por maioria de votos, reconheceu o propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, afastando a incidência da imposição tributária e a qualificação da multa.

Apresento aqui minhas homenagens ao Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, porém tenho algumas considerações a fazer no que se refere à conduta do Recorrente tipificada pela fiscalização como “fraude e conluio”, visando uma desoneração tributária.

Neste ponto, sinto em divergir do Ilustre relator tendo em vista que não consigo vislumbrar nos autos a comprovação de que a Recorrente infringiu a legislação tributária vigente à época ou que tenha agido com o objetivo de mascarar a obrigação tributária principal quando realizou os eventos societários. Além do mais, cabe ao Fisco apresentar os elementos que comprovariam a existência de “fraude” e “conluio” e que os atos realizados pela Recorrente seriam uma forma delituosa de evitar o pagamento dos tributos ou uma distribuição disfarçada de lucros.

Essa minha posição decorre da certeza que a elaboração de um planejamento tributário visando pagar menos tributo ou o inadimplemento das obrigações tributárias, não são condutas ensejadoras da tipificação de “fraude e conluio”. Essa minha afirmação decorre de que houve uma sucessão de eventos societários que levaram a tributação para as pessoas físicas caracterizam, no máximo, uma elisão fiscal e não nunca uma evasão fiscal, conforme podemos ver abaixo:



Para distinguir a elisão da evasão, em trabalho publicado em 1977, Ricardo Mariz de Oliveira (in “*Fundamentos do Imposto de Renda*”, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303) ressaltou que a elisão deve decorrer de atos ou omissões ***que não contrariem a lei***, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.

Essa lição foi repetida nas “*Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda*”, encontradas nos Anais do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, IOB, 2004, que transcrevo abaixo:

“A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (I) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões confirmes à lei, e (3) **decorrer de atos ou omissões reais e não simulados**” (*grifos nossos*).

No mesmo trabalho, um pouco mais a frente comentou Ricardo Mariz de Oliveira, “*verbis*”:

“(…)A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida (...) se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

Desta forma, por não reconhecer a presença de ilícito nas ações da Recorrente, voto por dar provimento ao recurso voluntário, desonerando a Recorrente da incidência tributária.

(Assinado digitalmente)
Sergio Luiz Bezerra Presta