



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.732190/2015-96
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.163 – 1ª Turma
Sessão de 07 de maio de 2019
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MATONE INVESTIMENTOS S.A. (contribuinte); ALBERTO DAVI MATONE (responsável tributário); DANIEL MATONI (responsável tributário); ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA (responsável tributário)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2015. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e as paradigmas.

A divergência de interpretação pressupõe que as decisões administrativas comparadas tenham sido construídas sobre premissas fáticas suficientemente semelhantes. Se uma das decisões divergentes fundamenta-se, de forma determinante, em peculiaridades fáticas inexistentes no contexto fático analisado pela outra decisão, não se caracteriza a divergência jurisprudencial requerida pelo art.67 do Anexo II do RICARF/2015.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DO IRPJ E DA CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de

ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE FRAUDE E DOLO. INSTITUTOS DISTINTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A acusação de simulação no sentido de que os atos foram perpetrados com objetivo único de redução de tributação sem qualquer evidência de ocorrência de fraude ou dolo é insuficiente para justificar a aplicação de multa qualificada de 150%.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEI. ATOS EXECUTADOS EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. REDUÇÃO DE CAPITAL E DEVOLUÇÃO AOS SÓCIOS A VALOR CONTÁBIL. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em responsabilidade tributária de administradores por infração à lei nos moldes do art. 135, II do CTN, se os atos executados pela contribuinte obedeceram todos os requisitos legais aplicáveis no tangente à forma e à essência. A decisão sobre redução de capital da sociedade cabe unicamente aos sócios sendo inaceitável a ingerência do fisco sobre tal aspecto da vida empresarial, salvo no caso de insuficiência de capital para o pagamento de tributos devidos em relação a fatos geradores já ocorridos, bem como, a posterior devolução de bens aos sócios a valor contábil é medida permitida pelo art. 22 da Lei 9.249/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) quanto à legalidade e legitimidade da operação, por maioria de votos, em não conhecer do recurso especial da contribuinte e de Alberto Davi Matone, e do recurso especial de Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila e Daniel Matone, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que conheceram do recurso; (ii) quanto à impossibilidade de aplicação de multa qualificada, por maioria de votos, acordam em conhecer do recurso especial interposto pela contribuinte e de Alberto Davi Matone, com relação ao acórdão paradigma 1401-001.697, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (Relator), André Mendes de Moura e Viviane Vidal Wagner, que não conheceram do recurso e, no mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. (iii) Quanto à matéria responsabilidade tributária do recurso especial dos sujeitos passivos Matone Investimentos e Alberto Davi Matone, por maioria de votos, acordam em não conhecer do recurso, vencida a conselheira Livia de Carli Germano, que conhecia em razão do paradigma 1401-001.675. (iv) Quanto à matéria responsabilidade tributária do recurso especial dos sujeitos passivos Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila e Daniel Matone, por maioria de votos, acordam em conhecer do recurso, em razão do paradigma 1402-001.477, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), André Mendes Moura e Viviane Vidal Wagner, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves

Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS S.A. e pelos responsáveis tributários ALBERTO DAVI MATONE, ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTIS DE ÁVILA e DANIEL MATONE, com fundamento nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Os recorrentes questionam partes que lhes foram desfavoráveis no Acórdão nº 1301-002.609, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência apresentada no recurso voluntário dos sujeitos passivos; (ii) também por unanimidade, negar provimento ao recurso no que toca à exigência dos tributos, à qualificação da multa de ofício e à responsabilização tributária dos coobrigados; (iii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para excluir a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas; e (iv) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao pedido de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No que tange ao ponto central do mérito, a decisão recorrida manteve os autos de infração lavrados pela Fiscalização. As autuações se fundamentaram no entendimento de que a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS seria a real alienante de 800.000 ações da empresa BEM-VINDO! PROMOTORA DE VENDAS E SERVIÇOS S.A. (doravante mencionada apenas como "BEM-VINDO!"), vendidas entre 22/12/2009 e 30/12/2009 ao BANCO MATONE S.A. (atualmente denominado BANCO ORIGINAL S.A.). Assim, deveria a contribuinte ter declarado o ganho de capital e recolhido os tributos correspondentes (IRPJ e CSLL).

A Fiscalização considerou que o grupo econômico a que pertence a contribuinte teria engendrado uma sequência de operações societárias artificiais, sem propósito negocial, com o exclusivo propósito de reduzir o recolhimento de tributos ordinariamente devidos.

Tal sequência teria se iniciado com uma operação de redução de capital social da contribuinte, conforme registrado em ata de Assembleia Geral realizada em 28/09/2009. Os acionistas da contribuinte decidiram reduzir o capital social da empresa em R\$ 380.214,00, cancelando 380.214 ações ordinárias então pertencentes à controladora MATONE PARTICIPAÇÕES S.A. (atual MATONE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A.).

Alegando estar amparada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995, a contribuinte entregou à sua controladora, a título de devolução de sua participação no capital social, 800.000 ações da BEM-VINDO!, pelo seu valor contábil de R\$ 380.214,00.

Três meses depois, as ações da BEM-VINDO! foram vendidas pela controladora MATONE PARTICIPAÇÕES ao BANCO MATONE, por R\$ 102.720.000,00. A alienante auferiu um ganho de capital milionário com a operação (o valor contábil das ações alienadas era, como mencionado, de apenas R\$ 380.214,00), o que provocou a apuração de expressivos créditos de IRPJ e CSLL a serem recolhidos. Como contava com consideráveis prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, acumulados em exercícios anteriores, a MATONE PARTICIPAÇÕES reduziu significativamente os valores dos créditos tributários a recolher, em razão da promoção de compensação tributária.

Por avaliar que a MATONE INVESTIMENTOS era o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária referente ao citado ganho de capital e que a controladora MATONE PARTICIPAÇÕES teria sido ilicitamente interposta no negócio por meio de um ato simulado de redução de capital social com devolução de bens, a Fiscalização lavrou os correspondentes autos de IRPJ e CSLL contra a contribuinte.

Sobre os créditos tributários principais, a Fiscalização aplicou a multa de ofício em sua modalidade qualificada, no percentual de 150%, por considerar que a atuação da contribuinte caracterizaria sonegação, fraude e conluio, tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Além disso, imputou-se às pessoas físicas ALBERTO DAVI MATONE (Diretor Presidente da contribuinte), ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA (Diretor Vice-Presidente da contribuinte) e DANIEL MATONE (Diretor da contribuinte) responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que detinham o poder de administração da MATONE INVESTIMENTOS e teriam dado azo, em 28/09/2009, à interposição da controladora MATONE PARTICIPAÇÕES através da confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude à lei societária.

Por fim, também foi lançada a multa isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em razão da inoccorrência de recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada dos tributos, aplicável aos contribuintes que optam pelo regime de apuração anual do IRPJ.

A autuação fora integralmente mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância, inclusive no que diz respeito à responsabilidade solidária imposta aos administradores da contribuinte. Posteriormente, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurgem tanto os sujeitos passivos quanto a PGFN, decidiu exonerar a cobrança da multa isolada devida em razão do não recolhimento das estimativas mensais, mantendo o restante do lançamento.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA.

A decadência rege-se pelo disposto no art. 173, inciso I, nos casos em que não tenha havido antecipação ou pagamento do tributo e nos casos de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

GANHO DE CAPITAL.

É sujeito passivo de fato dos tributos incidentes sobre o ganho de capital a pessoa que promove devolução de capital por valor contábil após redução de capital, quando presente conjunto de indícios que convergem à conclusão de que promoveu a alienação por intermédio de outra pessoa após uma série de operações sem propósito comercial e manteve atuação em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhe competia.

MULTA QUALIFICADA.

Constituem fatos que, em seu conjunto, evidenciam intuito de fraude e implicam a qualificação da multa de ofício a realização de operações em reduzido lapso temporal, o protagonismo da autuada em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhe competia, a interdependência das partes, a incoerência da operação com a lógica da atividade desenvolvida e a conseqüente falta de propósito comercial.

MULTA CONFISCATÓRIA.

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

MULTA ISOLADA. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ao lançamento da CSLL aplica-se o entendimento esposado quanto ao IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões recursais.

Após a formalização do acórdão, os autos foram encaminhados de forma eletrônica à PGFN em 05/12/2017, para fins de ciência do teor da decisão. A intimação pessoal do Procurador se daria, portanto, em 04/01/2018, nos termos do §3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010.

Antes disso, em 15/12/2017, a PGFN interpôs recurso especial insurgindo-se contra o Acórdão nº 1301-002.609, sob a alegação de que a decisão teria dado à legislação tributária que trata da aplicação de multa isolada interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015, a recorrente apontou acórdãos de turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que teriam dado ao tema debatido interpretação diversa daquela esposada pela decisão recorrida.

A Fazenda Nacional inicia seu recurso especial narrando que o Acórdão nº 1301-002.609 teria cancelado a cobrança da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, por considerar ilegítima sua incidência concomitantemente com a multa de ofício proporcional relacionada à falta de pagamento do tributo apurado ao final do ano-calendário. Segundo o acórdão recorrido, a impossibilidade da cobrança subsiste mesmo após as alterações introduzidas ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007, em decorrência da aplicação do princípio penal da consunção.

Defende a PGFN que, ao adotar tal entendimento, a decisão recorrida teria entrado em conflito com os Acórdãos nº 9101-002.434 e nº 9101-002.438, ambos proferidos pela 1ª Turma da CSRF.

Os acórdãos indicados como paradigmas teriam concluído pela possibilidade da cobrança concomitante das multas isolada e de ofício nos anos 2007 e posteriores, mesmo após o encerramento do ano-calendário, por entenderem que se tratam de penalidades distintas, imputadas em razão de infrações diversas. Assim, não seriam aplicáveis os princípios de vedação ao *bin in idem* ou da consunção.

Os acórdãos indicados como paradigmas teriam concluído que, de 2007 em diante, as multas isoladas e de ofício configuram penalidades distintas, imputadas em razão de infrações diversas. Assim, não seriam aplicáveis os princípios de vedação ao *bin in idem* ou da consunção, sendo possível a cobrança concomitante das multas inclusive após o encerramento do ano-calendário .

Teriam então entendido as decisões paradigmas pelo descabimento da aplicação da Súmula CARF nº 105 para infrações verificadas a partir do ano 2007, uma vez que as alterações promovidas pela Medida Provisória (MP) nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007) teriam modificado o contexto jurídico que provocara a edição da citada Súmula.

Após defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, a PGFN apresenta uma série de alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida, na parte atinente à cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Em suma, argumenta-se que:

- A utilização, pelo legislador, da expressão "ainda", na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, significa que a multa isolada é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva de CSLL, quanto no caso da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL;

- Além disso, o trecho "*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário*" leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado inclusive após o encerramento do ano-calendário, uma vez que antes não é possível saber qual será o resultado do período anual;

- A legislação é claríssima: a multa isolada é devida se o contribuinte, que optou pelo regime de estimativa, deixar de fazer o pagamento do imposto. Segundo a Lei nº 8.981/1995, a que a Lei nº 9.430/1996 faz remissão, a única hipótese em que a penalidade pelo não pagamento do imposto por estimativa pode ser elidida ocorre quando se justifica o não pagamento com os balancetes do Livro Diário;

- Portanto, uma vez constatada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica;

- Estando a infração corretamente tipificada em lei e havendo sido plenamente caracterizada no presente processo administrativo, a responsabilidade da contribuinte somente poderia ser afastada caso existisse expresso permissivo legal, conforme arts. 136 e 97, inciso VI, do CTN;

- A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e a multa de ofício aplicada pela falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido são penalidades distintas, com base de cálculo distintas. Não há identificação ou mesmo consunção. São sanções diversas e autônomas que não se confundem e não se interpenetram;

- Não se aplica ao caso o disposto na Súmula CARF nº 105, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), logo, em contexto fático-jurídico diverso;

- Não se pode importar institutos relativos a outros ramos do Direito que não se coadunam com a natureza e as finalidades das obrigações tributárias, como é o princípio da consunção (o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, como o Direito Penal, mas se reveste também de caráter patrimonial);

- É possível, portanto, a aplicação conjunta da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/1996, com a multa de ofício.

A PGFN encerra seu recurso especial pedindo seu conhecido e provimento para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se a integralidade do lançamento.

Em 18/01/2018, verificou-se se o recurso especial da Fazenda Nacional atendia aos requisitos regimentalmente exigidos para fins de sua admissibilidade. Em despacho específico, o Presidente da 1ª Seção de Julgamento do CARF concluiu ter sido devidamente comprovada pela recorrente a ocorrência de dissenso jurisprudencial entre os Acórdãos nº 1301-002.609 (recorrido) e nº 9101-002.434 e nº 9101-002.438 (paradigmas) no que se relaciona à questão da possibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. Assim, deu-se seguimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

O passo seguinte foi a intimação dos sujeitos passivos para tomarem ciência do Acórdão nº 1301-002.609, do recurso especial apresentado pela PGFN e do despacho que o admitiu. A contribuinte MATONE INVESTIMENTOS foi intimada em 08/03/2018, por meio de Edital Eletrônico publicado em 21/02/2018. Os responsáveis solidários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e ALBERTO DAVI MATONE foram intimados respectivamente em 20/02/2018 (por via postal) e 13/03/2018 (Edital Eletrônico publicado em 26/02/2018). Não consta dos autos o comprovante da data de intimação do responsável tributário DANIEL MATONE.

Em 23/02/2018, foram protocolados embargos de declaração tempestivos contra o Acórdão nº 1301-002.609, subscritos pelos quatro sujeitos passivos. A contribuinte e os responsáveis solidários arguíram a existência de contradição, omissão e obscuridade na decisão.

Segundo os embargantes, a superação dos vícios apontados levaria ao proferimento de uma nova decisão com a total exoneração dos créditos tributários cobrados no presente processo ou, ao menos, com o afastamento da qualificação da multa de ofício e da responsabilização tributária dos diretores da contribuinte.

Já em 06/03/2018, a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS apresentou, também de forma tempestiva, contrarrazões aos argumentos constantes do recurso especial da PGFN. Embora os nomes dos responsáveis tributários não constem textualmente da peça, esta é apresentada por "*MATONE INVESTIMENTOS S/A e OUTROS, já qualificados nos autos do processo administrativo (...)*".

Nas contrarrazões opostas ao recurso especial da Fazenda Nacional, foram perfiladas alegações que podem ser assim resumidas:

- A imposição concomitante da multa de ofício, duplicada, de 150% do valor do tributo, e da multa de ofício de 50% do montante da exação conduz a uma penalização total do contribuinte em estratosféricos 200% dos gravames exigidos. Já por esse viés, o descabimento da aplicação conjunta de ambas as sanções se evidencia;

- A própria orientação do CARF reconhece o caráter preparatório da infração de não recolhimento da estimativa mensal, em relação à infração principal de não pagamento do próprio tributo, apurado ao término do exercício. Pelo princípio da consunção, o meio é absorvido pelo fim, sendo apenas este último punível. Consequentemente, identificado, após o encerramento do exercício, o não pagamento do próprio tributo, com a imposição da multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não é cabível a aplicação concomitante da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de recolhimento por estimativas. Neste sentido dispõe, expressamente, a Súmula CARF nº 105;

- É descabida a aplicação conjunta da multa por descumprimento da obrigação acessória de recolhimento de tributos por estimativa mensal com a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo, mesmo após a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007. A nova redação dada ao inciso II do art. 44 em nada altera o caráter notadamente preparatório da infração consubstanciada no não recolhimento das estimativas mensais dos tributos, em relação à identificação da falta de pagamento do próprio tributo, ao término do exercício;

- A nova redação do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em momento algum prevê a possibilidade de aplicação conjunta das multas isolada e de ofício, inobstante ter sido a Lei nº 11.488/2007 aprovada quando já vigente a Súmula CARF nº 105. Houvesse qualquer intenção do legislador de 2007 de superar a orientação jurisprudencial do CARF, competir-lhe-ia assegurar, expressamente, no novo texto legal, o cabimento da imposição concomitante das referidas penalidades. Na omissão legislativa, não há que se presumir que o princípio da consunção tenha sido afastado;

- A superveniência da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, promovendo a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não legitimou a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento do tributo no regime de estimativa e da multa de ofício;

- Atualmente, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a matéria vem sendo decidida por decisões monocráticas dos Ministros que compõem a Primeira Seção, rejeitando a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício. Há, portanto, uma jurisprudência consolidada naquela Corte pela impossibilidade da cobrança concomitante das duas multas.

Por conta de tudo que expõem, os sujeitos passivos pedem, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Em 20/04/2018 foi apreciada a admissibilidade dos embargos de declaração que a contribuinte e os responsáveis tributários opuseram, em 23/02/2018, ao Acórdão nº 1301-002.609. O Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio de despacho fundamentado, rejeitou os embargos por entender que inexistiam quaisquer omissão, contradição ou obscuridade na decisão, passíveis de integração.

Na sequência, buscou-se dar ciência aos sujeitos passivos a respeito do teor do despacho que rejeitou seus embargos declaratórios. A contribuinte MATONE INVESTIMENTOS foi intimada em 23/05/2018, por meio de Edital Eletrônico publicado em 08/05/2018. Já os responsáveis tributários DANIEL MATONE, ERNANDI VARDELEY

PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e ALBERTO DAVI MATONE foram intimados respectivamente em 03/05/2018, 03/05/2018 e 11/05/2018, todos por via postal.

Embora tenham, até aquele momento processual, apresentado todas as peças de defesa de maneira conjunta, os sujeitos passivos se dividiram, para fins de interposição de recurso especial contra o Acórdão nº 1301-002.609, em duas duplas. A contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e o responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE apresentaram conjuntamente, em 16/05/2018, seu recurso especial. Na mesma data, foi interposto um segundo recurso especial, este subscrito pelos responsáveis tributários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE. Ambos os recursos foram, frise-se, tempestivos.

O recurso especial protocolado por MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE defende que o acórdão recorrido teria conferido interpretação divergente da adotada em outros julgamentos realizados no âmbito do CARF quanto às seguintes matérias: 1) ausência de simulação nas operações de redução de capital, com entrega de bens e direitos do ativo a valor contábil, com posterior alienação do ativo recebido pelo acionista a terceiros; 2) impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio; e 3) ausência de responsabilidade dos administradores pela prática de atos que caracterizam planejamento tributário, sem incorrer em condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio.

Já o recurso especial manejado por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE questiona o posicionamento assumido pela decisão recorrida no que concerne às matérias: 1) legalidade e legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária; e 2) responsabilização dos coobrigados na operação de venda discutida nos autos.

Observando os requisitos de admissibilidade recursal estabelecidos pelos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015, os recorrentes indicaram acórdãos de turmas de câmara do CARF e de turma da CSRF que teriam interpretado a legislação aplicável ao caso de forma diversa daquela adotada pelo acórdão recorrido.

Por razões de clareza, serão separadamente analisadas as alegações perfiladas em cada um dos recursos a respeito das matérias combatidas.

Recurso Especial da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e do responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE

1) Ausência de simulação nas operações de redução de capital, com entrega de bens e direitos do ativo a valor contábil, com posterior alienação do ativo recebido pelo acionista a terceiros

A contribuinte e o responsável tributário narram que o Acórdão nº 1301-002.609 teria enxergado uma suposta ocorrência de simulação na operação de redução de capital social com devolução de ativos a valor contábil, posteriormente alienados pelo acionista a terceiro com apuração de ganho de capital em patamar mais vantajoso do que o que se verificaria se a alienação tivesse sido promovida diretamente pela sociedade originalmente titular dos ativos.

Ao expressar tal entendimento, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com os Acórdãos nº 1201-001.809 e nº 1401-002.307, apontados como paradigmas, que identificariam em tal operação o mero exercício da opção fiscal oportunizada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995, sem qualquer simulação.

Tratando de situações fáticas semelhantes, os julgados construíram, segundo os recorrentes, entendimentos conflitantes. Enquanto o acórdão recorrido considerou que essa sequência de procedimentos revela uma simulação, com a interposição de pessoa com o único objetivo de redução de carga tributária (no caso sob análise, por meio do aproveitamento de prejuízos acumulados), as decisões paradigmas deixaram claro que não há que se falar em simulação nos procedimentos de redução de capital social, com entrega de ativos a valor contábil, submetidos a posterior alienação pelo acionista com ganho de capital mais vantajoso, por tratar-se de opção fiscal expressamente consagrada pelo legislador.

Outro sinal da existência de dissenso jurisprudencial seria o fato de o acórdão recorrido ter admitido que a Fiscalização podia adentrar no mérito da decisão da Assembleia Geral de reduzir o capital social da empresa (no caso concreto, concluiu-se que as justificativas apresentadas pela MATONE INVESTIMENTOS para a operação não seriam "razoáveis"). De forma contrária, os acórdãos paradigmas teriam abraçado o entendimento de que não cabe à autoridade fiscal imiscuir-se no mérito da decisão da Assembleia Geral que deliberou sobre a redução do capital social, sendo os acionistas os únicos legitimados para decidir sobre a existência ou não do excesso de capital requerido pelo art. 173 da Lei nº 6.404/1976.

Da mesma forma, os acórdãos seriam divergentes quanto à possibilidade de a Fiscalização opinar sobre a razoabilidade da adoção do valor contábil na devolução de bens aos acionistas. O acórdão recorrido teria acolhido o entendimento da Fiscalização de que a entrega das ações a valor contábil, pela MATONE INVESTIMENTOS à MATONE PARTICIPAÇÕES, não era justificável porque a controladora tinha dívidas com a controlada, o que levaria esta última a não aceitar a avaliação dos bens a valor contábil, forma que lhe era mais desfavorável. Já na ótica defendida pelas decisões paradigmas, não caberia à Fiscalização realizar este tipo de análise, mas somente à Assembleia Geral das pessoas jurídicas.

Por fim, haveria dissenso também a respeito da possibilidade de a Fiscalização julgar se configura simulação a atuação da empresa controlada em aspectos relacionados à alienação de bens já entregues à controladora. Segundo os recorrentes, o acórdão recorrido entende que sim, corroborando o posicionamento da Fiscalização, enquanto as decisões paradigmas desconsideraram apontamentos feitos neste sentido pela autoridade tributária.

Assim, defendem os recorrentes a existência de clara divergência jurisprudencial entre as decisões contrapostas, argumentando que a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS está sendo penalizada, com a atuação fiscal mantida, enquanto todos os demais contribuintes que praticaram operações análogas às discutidas tiveram seus créditos tributários exonerados no âmbito do CARF. Assim, pedem que o recurso especial seja admitido quanto à matéria e que se ofereça ao caso a mesma solução jurídica adotada em outros processos com flagrante similitude fática.

2) Impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio

A MATONE INVESTIMENTOS e seu administrador ALBERTO DAVI MATONE prosseguem em seu recurso afirmando que o Acórdão nº 1301-002.609 teria mantido a aplicação da multa qualificada ao caso concreto por considerar presente o intuito de fraude nas operações realizadas pela contribuinte e por sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES.

Os recorrentes argumentam que o acórdão recorrido teria, de forma equivocada, tratado os institutos de "sonegação", "fraude" e "conluio", necessários para a qualificação da multa de ofício (nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964), como meras consequências inevitáveis da prática de atos simulados. Assim, ao acolher a possibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada em uma situação em que apenas se identificou a ocorrência de "simulação sem fraude", a decisão recorrida iria de encontro às conclusões externadas pelos Acórdãos nº 1401-001.697 e nº 9101-002.189, indicados como paradigmas.

Segundo o primeiro paradigma trazido pelos recorrentes, a mera imputação de atos simulados ao contribuinte seria insuficiente para a caracterização de sonegação, fraude ou conluio, condutas tipificadas para fins de aplicação da multa qualificada. Se a simulação foi sem fraude, as operações realizadas pelo contribuinte poderiam ser desconsideradas pelo Fisco, mas isso não ensejaria a aplicação da multa em patamar duplicado.

Já o segundo acórdão paradigma apontado no recurso especial exporia o entendimento de que não basta a imputação de atos simulados ao contribuinte, que tenham gerado redução de carga tributária, como justificção para a qualificação da multa de ofício. Mais do que isso, seria necessário que o contribuinte tivesse incorrido dolosamente na prática de atos ilícitos, destinados a violar a legislação tributária.

Os recorrentes afirmam que, no caso analisado pelo acórdão recorrido, a contribuinte se valeu apenas de "condutas expressamente permitidas", não tendo havido a "imputação da prática de qualquer ilícito" além da simulação. Assim, ao validar a aplicação da multa de ofício qualificada pela Fiscalização, aquele julgado teria inaugurado dissídio jurisprudencial frente aos acórdãos paradigmas.

Sendo assim, pedem os recorrentes que o recurso seja conhecido e provido para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%.

3) Ausência de responsabilidade dos administradores pela prática de atos que caracterizam planejamento tributário, sem incorrer em condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio

Na sequência, os recorrentes afirmam que o Acórdão nº 1301-002.609 também teria incorrido em conflito com outros julgados do CARF quando validou a imputação, promovida pela Fiscalização, de responsabilidade tributária aos administradores da MATONE INVESTIMENTOS com base no art. 135, inciso III, do CTN.

A imposição de tal responsabilidade tributária teria sido mantida pela decisão recorrida com base no entendimento de que a suposta prática de atos simulados, com o objetivo de reduzir a carga tributária, é elemento suficiente para a caracterização da responsabilidade dos administradores.

Segundo os recorrentes, os precedentes do CARF trazidos como paradigmas vinculariam a responsabilidade dos administradores à realização de atos tipicamente ilícitos, com excesso de poderes ou contrariedade aos atos societários, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN. Não bastaria, para fins de imputação de responsabilidade a terceiros administradores, a mera identificação de atos praticados em termos de planejamento tributário tomados como simulação, mas sim a fraude, o dolo em praticar atos ilícitos de sonegação fiscal.

O Acórdão nº 1401-001.675, primeiro paradigma elencado, reconheceria a inaplicabilidade de multa qualificada diante de planejamentos tributários desconsiderados por simulação decorrente de vício de causa (falta de propósito negocial). A qualificação da multa (e, por decorrência, a responsabilização dos administradores) demandaria, segundo a decisão administrativa, condutas típicas de sonegação e fraude penais, incorrentes em situações de mera desconsideração de atos praticados pelos contribuintes.

Na mesma direção apontaria o segundo paradigma, Acórdão nº 1401-002.070. Tratando especificamente desta decisão, os recorrentes identificam semelhanças fáticas relevantes com o contexto analisado pelo acórdão recorrido: (i) os administradores dos contribuintes participaram ativamente dos atos societários enquadrados como planejamento tributário (assinaram "*as respectivas atas, com vício de causa*"); e (ii) as operações promovidas pelos contribuintes se revestiam de conformidade com a orientação consagrada, à época, pela jurisprudência do próprio CARF. Apesar de lidar com configuração fática muito similar à examinada pela decisão recorrida, o acórdão paradigma teria decidido em direção oposta à daquele julgado, concluindo que não há espaço para a responsabilização tributária dos administradores sem a incursão em fraudes ou em clara sonegação fiscal.

Diante do que expõem, os recorrentes pedem a admissão e o provimento do recurso especial também para afastar a sujeição passiva atribuída aos terceiros administradores da contribuinte.

Além de arguir a existência de dissídio jurisprudencial entre os acórdãos recorridos e paradigmas em relação às matérias indicadas, os recorrentes apresentam argumentos para embasar seu pedido de reforma da decisão combatida. Assim podem ser resumidas suas alegações:

- É indene de dúvidas que a autoridade administrativa, ao emitir o lançamento, jamais referendaria as premissas invocadas no voto condutor do acórdão recorrido, acerca da competência exclusiva da empresa para deliberar pela redução de seu capital social e sobre a opção, também exclusiva, de entregar ativos a valor contábil ou a valor de mercado;

- Como a MATONE INVESTIMENTOS era controladora indireta do BANCO MATONE, adquirente das ações da BEM-VINDO! (circunstância que sequer foi examinada pelo acórdão recorrido), era perfeitamente lícito e legítimo que a contribuinte se envolvesse diretamente na avaliação do valor dos bens que viriam a ser adquiridos por sua controlada indireta. As atitudes tomadas pela contribuinte neste sentido foram equivocadamente interpretadas pela Fiscalização como um indicativo de que seria ela, a MATONE INVESTIMENTOS, a real alienante das ações;

- Se o objetivo de todas as empresas que compunham o grupo MATONE fosse apenas evitar ou reduzir a carga tributária, na transferência de ativos (ações da

BEM-VINDO!) para o BANCO MATONE, a solução seria por demais singela: os ativos em questão poderiam ser transferidos por mera integralização no capital social (da MATONE INVESTIMENTOS para a MATONE PARTICIPAÇÕES e dessa última para o BANCO MATONE), sempre a valor contábil, sem incorrer em qualquer ganho tributável;

- A opção pela compra dos ativos pelo BANCO MATONE, gerando expressivo ganho de capital tributável, teve por objetivo final aumentar o capital social do banco com os próprios recursos pagos a suas controladoras na aquisição das ações da BEM-VINDO!. Esse aumento veio a ser rejeitado pelo Banco Central e a apuração de ganho de capital está em litígio judicial. Mas não houve simulação na venda dos ativos pela MATONE PARTICIPAÇÕES ou na entrega dos mesmos, a título de devolução do capital social da MATONE INVESTIMENTOS em favor da MATONE PARTICIPAÇÕES;

- O aproveitamento dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas, detidos pela MATONE PARTICIPAÇÕES, na apuração do ganho de capital da venda das ações da BEM-VINDO! para o BANCO MATONE, também poderia ter sido feito através de mera incorporação da MATONE INVESTIMENTOS, na qual a MATONE PARTICIPAÇÕES era detentora de 75,7% de participação societária. Ou seja, se ao invés de reduzir o capital social da MATONE INVESTIMENTOS, com a entrega, a título de devolução do capital, das ações da BEM-VINDO!, a valor contábil, para a MATONE PARTICIPAÇÕES, esta última tivesse incorporado a MATONE INVESTIMENTOS, a apuração do ganho de capital na venda dos ativos ao BANCO MATONE também estaria sujeita ao aproveitamento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas;

- Não houve, portanto, nenhum artificialismo nas operações societárias promovidas pelas empresas do grupo MATONE. Essas operações em nada diferem das praticadas em diversos outros casos examinados pelo CARF, que sempre referendou o exercício das opções fiscais pelos contribuintes;

- Todos os atos societários praticados pela MATONE INVESTIMENTOS foram públicos, com veiculação da ata de redução do capital social em diário oficial e registro do documento na Junta Comercial. Não houve nenhuma conduta dolosa tendente a impedir ou a retardar o conhecimento da autoridade administrativa sobre a ocorrência do fato gerador ou sobre as condições pessoais do contribuinte. O Fisco também tomou o devido conhecimento da alienação dos ativos pela MATONE PARTICIPAÇÕES ao BANCO MATONE, com a apuração de ganho de capital, regularmente informado em declarações fiscais. Assim, incabível a aplicação de multa de ofício qualificada ao presente caso;

- Os administradores da contribuinte, a quem a Fiscalização atribuiu responsabilidade tributária pelos créditos discutidos nos presentes autos, em nenhum momento tinham ou poderiam ter consciência da prática de "conduta reprovável", com a "finalidade de reduzir ilicitamente a carga tributária", contrariamente ao assinalado no acórdão recorrido. Se o objetivo dos administradores fosse esse, de mera redução da carga tributária, a titularidade das ações da BEM-VINDO! poderia ter sido transmitida ao BANCO MATONE sem que nenhum tributo fosse devido. Como titular desses ativos, a MATONE INVESTIMENTOS era controladora indireta do banco (detendo 100% das ações da controladora direta do banco, a MATONE HOLDING S.A.), e lhe bastaria integralizar as ações da BEM-VINDO! no capital social da controlada MATONE HOLDING S.A., a valor contábil, e ato subsequente também esta última promover nova integralização, ainda a valor contábil, no capital social do próprio

BANCO MATONE. A transferência das ações estaria concluída e nenhum valor seria devido a título de tributo;

- Por diversos caminhos, flagrantemente lícitos, alcançar-se-ia resultado equivalente ou mesmo tributariamente mais benéfico do que aquele obtido através da redução do capital social da MATONE INVESTIMENTOS. Só essa constatação já é suficiente para descaracterizar qualquer intuito de fraude ou sonegação que pudesse justificar a responsabilidade tributária dos administradores. Não há artifícios se o mesmo resultado tributável pode ser alcançado por diversos meios, todos lícitos e à disposição o contribuinte.

A contribuinte e o responsável tributário encerram seu recurso especial com o pedido de que este seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido e desconstituir os créditos tributários ou, subsidiariamente, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150% e a responsabilidade tributária dos administradores.

Recurso Especial dos responsáveis tributários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE

1) Legalidade e legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária

Os responsáveis tributários narram em seu recurso especial que o Acórdão nº 1301-002.609 teria concluído pela caracterização de simulação e fraude nos negócios analisados nos presentes autos por considerar que seu único propósito seria a redução do ganho de capital auferido pelo grupo MATONE com a alienação das ações da BEM-VINDO! ao BANCO MATONE. A empresa MATONE PARTICIPAÇÕES teria sido interposta na operação de alienação (figurando formalmente como alienante das ações depois de recebê-las a valor contábil de sua controlada, MATONE INVESTIMENTOS, em operação de devolução de participação societária pretensamente amparada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995) somente para que fosse possível o aproveitamento de seus prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL previamente acumulados.

Ao assim decidir, o acórdão recorrido teria entrado em confronto com o Acórdão nº 1201-001.809, que, analisando caso similar, teria reconhecido a legalidade e a legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária, prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, afastando a configuração de ato simulado e fraude.

Os recorrentes apontam ainda um segundo paradigma que ilustraria a divergência jurisprudencial inaugurada pela decisão recorrida: Acórdão nº 1402-001.477. O julgado, também avaliando caso semelhante, teria concluído que não cabe à Fiscalização adentrar no mérito das decisões dos acionistas relacionadas à redução do capital social, salvo se tal fato resultar na incapacidade de pagar credores ou tributos relativos a fatos geradores já ocorridos. Segundo o paradigma, somente os acionistas que assumem os riscos do negócio deteriam a legitimidade para definir o montante necessário de capital social para que a empresa prossiga com suas atividades.

2) Responsabilização dos coobrigados na operação de venda discutida nos autos

Passando a tratar especificamente do tema da responsabilização tributária, os recorrentes ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE relatam que o acórdão recorrido teria concluído que os diretores da contribuinte "*utilizaram-se de operação societária (redução de capital social) para aparentar legalidade em operação que visava um benefício tributário que não seria alcançado se não fosse através do uso da simulação. Assim, através de seus diretores, a recorrente mascarou que seria ela a real alienante das ações da empresa BEM-VINDO!*".

Segundo a decisão recorrida, os sócios do grupo MATONE teriam agido de forma livre e consciente, com a finalidade tão-somente de reduzir ilicitamente a carga tributária decorrente da venda das ações da BEM-VINDO!, tendo restado demonstrada a existência dos requisitos necessários à caracterização de seu dolo: os elementos intelectual e volitivo. A atuação dos diretores da contribuinte teria se dado por meio da confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude à lei societária, que promoveu a interposição da controladora MATONE PARTICIPAÇÕES no negócio de alienação das ações.

O posicionamento adotado pelo acórdão recorrido estaria em conflito com o externado no Acórdão nº 1402-001.477. Este acórdão paradigma, analisando situação semelhante, teria concluído que os administradores do contribuinte conduziram suas condutas tendo por norte a interpretação feita em face do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, não havendo que se falar em fraude, dolo ou simulação. Assim, não seria possível concluir pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou estatutos, única situação que poderia conduzir à responsabilidade tributária dos diretores do contribuinte com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Depois de tratar dos dissensos jurisprudenciais pretensamente existentes entre as decisões recorrida e paradigmas, os responsáveis tributários recorrentes enfileiram algumas alegações que seriam, segundo eles, suficientes para provocar a reforma do acórdão recorrido:

- Sendo a operação de redução de capital com entrega de participação a valor contábil a acionista expressamente permitida por lei (art. 22 da Lei nº 9.249/1995), a alienação dos bens recebidos pela controladora por meio deste procedimento não viola qualquer preceito normativo, sendo, por isso, reconhecida como opção fiscal legítima do contribuinte pela jurisprudência majoritária do CARF;

- A operação de redução de capital social com entrega de ativos a acionista pelo valor contábil jamais infringiu qualquer preceito legal. Não cabe ao Fisco adentrar no mérito das decisões dos acionistas relacionadas à redução de capital social, salvo, evidentemente, se tal fato resultar na insuficiência de recursos para pagar tributos correspondentes a fatos geradores já ocorridos ou prestes a se efetivarem. Somente os sócios ou acionistas que assumem os riscos do negócio têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa;

- Julgando a Assembleia Geral que o capital social é excessivo para a sociedade, poderá deliberar sobre sua redução. A decisão, voluntária, sobre a existência de excesso de capital social é exclusiva dos acionistas em Assembleia e de ninguém mais;

- Não cabe ao Fisco analisar a correção ou legitimidade da redução de capital, cabendo apenas aos credores quirografários da sociedade, por títulos anteriores à data da publicação da ata da Assembleia de redução do capital social, a legitimidade legal para se opor

a esta decisão soberana do órgão societário. Ainda assim, a legislação permite à sociedade sobrepor-se a esta irresignação, promovendo o pagamento do crédito ou o depósito judicial de seu valor;

- Também é totalmente legal e válido o ato posterior de entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, a valor contábil. Trata-se de mero exercício de opção legítima do contribuinte, disponibilizada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995;

- A possibilidade de uma sociedade entregar bens ou direitos a seu sócio ou acionista, em devolução de capital, a valor contábil, desconsiderando o valor de mercado, constitui uma exceção às normas que disciplinam a figura da distribuição disfarçada de lucros, prevista no Decreto-Lei nº 1.598/1977. A legislação tributária oferece, nesta hipótese, uma expressa e inequívoca opção fiscal a ser realizada pelo contribuinte: devolver os ativos a valor de mercado, apurando, então, ganho de capital na operação; ou devolver a valor contábil, não apurando ganho tributário algum;

- No caso concreto, os acionistas da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS optaram por entregar 800.000 ações da empresa BEM-VINDO! à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES pelo seu valor contábil. Posteriormente, a controladora alienou as ações ao BANCO MATONE, apurando ganho de capital na operação. A postergação da apuração de ganho de capital para a operação seguinte à entrega de ativos, por devolução de capital a valor contábil, é algo inerente à opção fiscal prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/1995. Não houvesse essa opção, a devolução dos bens e direitos teria que ser realizada, obrigatoriamente, a valor de mercado, para não incorrer em hipótese de distribuição disfarçada de lucros;

- Assim, a operação discutida nos presentes autos é consetânea com a finalidade da Lei nº 9.249/1995. Não há nenhuma simulação ou fraude fiscal. A contribuinte simplesmente trilhou o caminho expressa e inequivocamente oferecido pelo legislador;

- Por conseguinte, não restam dúvidas de que o fato de a MATONE PARTICIPAÇÕES ter aproveitado prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL acumulados, na determinação do IRPJ e da CSLL em face do ganho de capital identificado na venda dos ativos ao BANCO MATONE, não representa nenhuma infração à legislação tributária ou societária, muito menos a interposição fictícia de pessoa jurídica para possibilitar a venda de bens que justificasse a aplicação de multa qualificada;

- Ao contrário, os ativos (ações da BEM-VINDO!) pertenciam à MATONE PARTICIPAÇÕES, foram alienados em procedimento chancelado pela jurisprudência do CARF, com apuração de resultado positivo entre o valor contábil e o valor de venda (ganho de capital) e submetidos à tributação. O aproveitamento de prejuízos fiscais e de bases negativas é expressamente autorizado pela legislação, observados os limites de 30% da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, também respeitados pela contribuinte, pelo que não há como considerar ilegal ou ilegítima a opção fiscal exercida;

- A legalidade da operação de venda é comprovada pelo fato de que não houve recolhimento a menor de tributo devido sobre o ganho de capital (em relação ao que seria pago caso a venda tivesse sido feita diretamente pela MATONE INVESTIMENTOS) e muito menos qualquer tentativa do contribuinte de deixar de realizar o seu pagamento, uma vez que a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL é considerada efetivamente pagamento, equiparada ao desembolso de dinheiro;

- Tanto é assim que os programas de parcelamento tributário e anistia federais permitem a utilização dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL como "moeda" para quitar débitos tributários, a exemplo do que ocorreu recentemente com a edição da Lei nº 13.496/2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária - PERT;

- Se não há ilegalidade ou fraude na operação, cuja legitimidade é, inclusive, reconhecida pela jurisprudência do CARF, não há que se falar em atuação com excesso de poderes, infração de lei ou estatuto pelos responsáveis solidários, o que, por si só, afasta a aplicação do art. 135, III, do CTN;

- No caso analisado nos presentes autos, não há qualquer conduta com a finalidade de ocultação dos atos praticados pelos administradores da contribuinte. Muito pelo contrário, a vontade declarada em todos os atos societários assinados por eles constituiu atos e negócios jurídicos válidos e em estrita consonância com o ordenamento jurídico, inexistindo qualquer elemento volitivo ou dolo de fraudar o Fisco ou a legislação, mas, ao contrário, de cumpri-la integralmente, dentro da opção fiscal por ela mesma permitida;

- Além de confundir e imiscuir ilegalmente a responsabilidade dos administradores em relação ao suposto crédito tributário da contribuinte pessoa jurídica, o relatório da ação fiscal (corroborado pelo acórdão recorrido) sequer identifica, individualmente, as condutas praticadas por cada um dos administradores recorrentes que pudessem caracterizar atos contrários à lei;

- Considerando que a jurisprudência maciça do CARF que vigorava à época dos fatos questionados era no sentido da legalidade e legitimidade da opção tomada pelos autuados na operação de venda, este órgão administrativo deve concluir pela validade dos atos praticados pela contribuinte e, assim, afastar a responsabilidade solidária dos recorrentes, nos termos do que determina o art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 ("Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro").

Os responsáveis tributários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE encerram seu recurso especial pedindo que suas razões sejam acolhidas para que se aplique ao seu caso o entendimento firmado nos acórdãos paradigmas, determinando-se o cancelamento do termo de responsabilidade tributária lavrado contra eles.

As irresignações da contribuinte e dos responsáveis tributários foram submetidas a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. Em 24/07/2018, foi expedido um despacho único dando seguimento integral aos dois recursos especiais apresentados pelos sujeitos passivos (o primeiro, protocolado por MATONE INVESTIMENTOS e seu administrador ALBERTO DAVI MATONE; o segundo, por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE).

Os autos foram eletronicamente encaminhados à PGFN em 25/07/2018, para fins de intimação acerca dos recursos especiais interpostos pelos sujeitos passivos e do despacho que os admitiu, nos termos do art. 70 do Anexo II do RICARF/2015. Em resposta, foram apresentadas, em 30/07/2018, contrarrazões às alegações recursais da contribuinte e dos responsáveis tributários.

Com o objetivo de que fosse mantida a decisão contida no acórdão recorrido, em relação à tributação de ganho de capital auferido pela MATONE INVESTIMENTOS com a alienação das ações da BEM-VINDO! e às consequentes qualificação da multa de ofício e responsabilização tributária dos administradores da contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou as seguintes alegações:

- Os sujeitos passivos não se desincumbiram, com êxito, do ônus de demonstrar de modo analítico a divergência de teses sobre as matérias recorridas, uma vez que se limitaram a contrapor ideias, teses, mas não comprovaram que os dissídios teriam ocorrido entre casos com molduras fáticas semelhantes;

- A decisão recorrida partiu de particularidades da situação fática posta sob discussão, relativa ao planejamento tributário levado a cabo pela contribuinte (forma, momento, motivação). Portanto, a conclusão do acórdão recorrido foi fundamentada na análise do peculiar contexto fático desenhado nos presentes autos, ficando patente a ausência de similitude fática entre as decisões cotejadas;

- Para que um recurso especial seja admitido, não basta que ideias, teses ou fundamentos estampados num ou noutro julgado sejam inteiramente diversos ou mesmo contrapostos. É preciso comprovar que os casos concretos nos quais foram aplicados são semelhantes. Tal demonstração não ocorreu em relação a nenhuma das matérias objeto de insurgência;

- Mesmo que se entendesse que os recorrentes tentaram demonstrar a existência de similitude fática, ainda assim os recursos não mereceriam seguimento porque não existe, de forma objetiva, a citada similitude entre os quadros fáticos;

- Exemplificativamente, a respeito da primeira matéria objeto do recurso especial da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e do responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE ("ausência de simulação nas operações de redução de capital, com entrega de bens e direitos do ativo a valor contábil, com posterior alienação do ativo recebido pelo acionista a terceiros"), verifica-se que a conclusão do acórdão recorrido pela ocorrência de simulação está fundamentada no caso concreto, nas suas peculiaridades e na demonstração realizada pelo Fisco com provas carreadas ao feito. O acórdão recorrido não decidiu de forma abstrata e genérica que sempre caracterizaria simulação a redução de capital, com entrega de bens e direitos do ativo a valor contábil, com posterior alienação do ativo recebido pelo acionista a terceiros;

- Não houve a comprovação de dissenso jurisprudencial acerca da segunda matéria objeto do recurso especial conjunto da contribuinte e do responsável tributário: "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio". Ao contrário do defendido pelos recorrentes, o acórdão recorrido enquadrou, sim, a conduta da contribuinte como fraude, sonegação e conluio, e não simplesmente como simulação. Logo, improcedente a alegação acerca da divergência entre a decisão recorrida (teria mantido a multa qualificada por entender caracterizada a simulação, sem distinguir entre simulação com ou sem fraude) e os paradigmas (teriam entendido que a qualificação da multa somente cabe quando houver simulação com fraude);

- O acórdão recorrido não escorou sua decisão pela manutenção da multa qualificada apenas no fundamento da ocorrência de simulação. Portanto, o recurso especial de

MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE também não pode ser conhecido no que toca à segunda matéria recorrida por falta de utilidade, uma vez que não foram impugnados todos os fundamentos que conduziram à manutenção da multa qualificada;

- A exemplo do que se viu acerca da segunda matéria objeto do recurso especial subscrito pela contribuinte e pelo responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE, a terceira matéria questionada ("ausência de responsabilidade dos administradores pela prática de atos que caracterizam planejamento tributário, sem incorrer em condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio") também não pode ser conhecida, uma vez que o acórdão recorrido não se limitou a enquadrar as operações praticadas pelos administradores da contribuinte como simulação;

- Já no que toca ao recurso especial interposto por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE, este não deve ser conhecido em relação à primeira matéria contestada ("legalidade e legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária"). Além da já mencionada distinção entre os contextos fáticos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigmas, ainda pesa contra a caracterização da alegada divergência jurisprudencial o fato de o acórdão atacado ter concluído pela configuração de fraude, conluio e pela presença do elemento subjetivo;

- O recurso apresentado pelos responsáveis tributários tampouco pode ser conhecido quanto à segunda matéria questionada ("responsabilização dos coobrigados na operação de venda discutida nos autos"). Isto porque o acórdão paradigma afastou a responsabilização dos administradores por entender que não houve simulação, fraude, dolo ou conluio. Por outro lado, o acórdão recorrido entendeu como comprovadas essas ocorrências;

- Os recorrentes se insurgem o tempo todo contra a caracterização de simulação. Todavia, não foi esse o único fundamento utilizado pelo acórdão recorrido para manter a qualificação da multa e a responsabilização dos administradores da contribuinte. A decisão também entendeu presentes a fraude, o dolo, o conluio e a sonegação. Assim, os recursos carecem de interesse recursal em relação à qualificação da multa e à responsabilização tributária, pois ainda que a decisão pudesse ser reformada para afastar a simulação, ainda assim haveria outros fundamentos aptos a manter suas conclusões;

- No caso concreto sob análise, a Fiscalização conseguir demonstrar que houve uma articulação simulada de atos, confeccionados após a implementação dos negócios realizados pelo grupo MATONE, com a finalidade única de reduzir ilicitamente a tributação, concatenados para aparentar que a controladora MATONE PARTICIPAÇÕES se constituía como proprietária das ações da BEM-VINDO! ao tempo da sua alienação ao BANCO MATONE;

- A Assembleia Ordinária dos acionistas da contribuinte, realizada em 28/09/2009, não fez em ata qualquer menção aos motivos ou à necessidade que nortearam a decisão pela redução de R\$ 380.214,00 no capital social da empresa. O montante, frise-se, era exatamente igual ao valor contábil das 800.000 ações da BEM-VINDO! então detidas pela contribuinte, que foram entregues à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES;

- A posterior alienação da participação societária da BEM-VINDO! proporcionou o auferimento de um substancial lucro contábil na controladora MATONE

PARTICIPAÇÕES, que se valeu de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados para reduzir artificialmente a incidência tributária;

- A contribuinte foi o estopim para toda uma engenharia societária do grupo MATONE com vistas a obter uma redução artificial da carga tributária, já que *"houve uma operação entre FISCALIZADA e CONTROLADORA 'às vésperas' da operação de compra e venda informada ao FISCO. A operação avaliada a valor contábil deu-se através de uma devolução de capital promovida pela redução de capital social da FISCALIZADA pela CONTROLADORA, cujo objeto de restituição foi exatamente as 800.000 (oitocentas mil ações) da BEM-VINDO! transferidas a valor contábil (valor de custo)"* (parágrafo 247 do Relatório Fiscal;

- No caso em tela, absolutamente todos os elementos apontados pela jurisprudência do CARF para atribuir validade ao planejamento tributário são desfavoráveis à contribuinte, notadamente o fato de as operações societárias terem sido realizadas de maneira estruturada e em curto espaço de tempo (algumas delas no mesmo dia) e ainda o fato de as operações terem ocorrido entre pessoas (físicas e jurídicas) ligadas, sem motivo plausível que justificasse o negócio e as respectivas consequências, senão a intenção deliberada de reduzir a incidência tributária;

- Não houve qualquer justificativa fático-negocial determinante para as operações societárias que culminaram com a entrega de ações da BEM-VINDO! à controladora MATONE PARTICIPAÇÕES, tendo como pretexto a redução de capital. O que houve, isto sim, foi a utilização da controladora como interposta pessoa na alienação das ações, tendo a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS sido a real alienante da participação societária (foi ela quem negociou, contratou a empresa que avaliou as ações, figurou como controladora da BEM-VINDO! e assumiu todas as despesas do negócio);

- Diante deste contexto, o benefício fiscal arditosamente produzido consistiu na transposição e no aproveitamento dos prejuízos fiscais escriturados pela controladora MATONE PARTICIPAÇÕES no ano-calendário 2009 (a contribuinte não possuía prejuízos naquele momento), pois, com a interposição da referida controladora no negócio, a receita auferida e o custo do investimento pelo valor contábil foram transferidos para a MATONE PARTICIPAÇÕES;

- O CARF vem reiteradamente decidindo por não atribuir higidez a atos societários firmados com o exclusivo propósito de obstaculizar, de forma direta ou indireta, o recolhimento de tributos. No caso concreto analisado nos autos, não se verifica propósito outro que não fosse obstaculizar o recolhimento de tributos, mediante expedientes para reduzir o lucro e a própria incidência tributária de IRPJ e CSLL;

- As operações societárias realizadas foram veiculadas por meio de contratos e estatutos sociais que, em razão dos exclusivos propósitos de economia tributária, ofendem os arts. 421 e 422 do Código Civil, na medida em que não contam com qualquer função social;

- No negócio jurídico materialmente realizado (dissimulado/oculto), a contribuinte foi a efetiva e real alienante das ações da BEM-VINDO!. Foi ela quem engendrou todos os atos para alienar as ações que detinha ao BANCO MATONE até o dia 22/12/2009, contratando a empresa que avaliou as ações em novembro de 2009, pagando pelos serviços, retendo e recolhendo os respectivos tributos e contabilizando os respectivos custos. Em seguida, simulou-se uma operação de redução de seu capital, considerado excessivo, para se

transferir a valor contábil todas as ações da BEM-VINDO! para a controladora MATONE PARTICIPAÇÕES, que figurou formalmente como alienante da participação societária e posteriormente compensou os resultados tributáveis decorrentes da venda com prejuízos fiscais acumulados. Dessa forma, a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS omitiu os ganhos decorrentes da alienação das ações da BEM-VINDO ao BANCO MATONE;

- Não houve invasão, pelo Fisco, da esfera de organização societária de pessoa jurídica, seja da contribuinte ou de qualquer outra empresa do grupo MATONE. A autoridade fiscal apenas reorientou os efeitos tributários indevidamente constatados nos negócios jurídicos simulados. Não houve nenhuma ingerência nas atividades da contribuinte, tanto assim que, para os efeitos civis, os negócios jurídicos permaneceram no mundo fático;

- É direito legítimo dos contribuintes, garantido constitucionalmente, organizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar. Entretanto, os negócios praticados devem ser obrigatoriamente efetivos, reais e em consonância com a função social para a qual foram criados;

- O exercício de um direito deve ocorrer conforme a sua finalidade ou função social. A auto-organização com finalidade exclusiva de pagar menos tributos configura abuso de direito, previsto no art. 187 do Código Civil, podendo o Fisco se recusar a aceitar seus efeitos no âmbito fiscal;

- A alegação da contribuinte de que a redução de seu capital social teria ocorrido por excesso foi derruída porque a redução de apenas 2,77% do capital é ínfima. Além disso, constatou-se que o capital social, antes da redução, era suficiente para financiar apenas 16,33% do ativo da contribuinte;

- Constatou-se também que a controladora MATONE PARTICIPAÇÕES estava em débito com a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, o que torna pouco crível que esta aceitasse a operação mais desfavorável de devolução de capital a valor contábil (R\$ 380.214,00) de ativos que tinham valor de mercado de R\$ 102.720.000,00;

- Neste contexto, a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% foi regular e encontra amparo na legislação tributária. Como bem analisado pelo acórdão recorrido, *"o desenho das operações entre partes relacionadas, sem propósito negocial, com contrariedade à lógica das condições subjacentes, realizadas em reduzido lapso temporal e o protagonismo da atuada quando em tese não mais detinha os ativos são todos fatores que levam à conclusão de que havia o objetivo ocultar a atuada e a natureza material dos fatos, com base nesses artifícios"*;

- Ficou suficientemente comprovado que o grupo MATONE intercalou a operação de alienação das ações da BEM-VINDO! com a controladora MATONE PARTICIPAÇÕES, que ocupou formalmente a posição de alienante quando, na verdade, a real vendedora era a própria contribuinte MATONE INVESTIMENTOS. As operações foram todas realizadas para que a controladora aproveitasse os prejuízos fiscais e ocultasse os rendimentos advindos da alienação das ações da BEM-VINDO! detidas pela contribuinte. Logo, não há a menor dúvida da caracterização da fraude, tendo em vista a simulação dos negócios pactuados, visando à redução da carga tributária da MATONE INVESTIMENTOS;

- O conluio também ocorreu, já que é evidente a manifestação da vontade entre as empresas do grupo econômico na operação simulada, pois os sócios da empresa controladora, MATONE PARTICIPAÇÕES, são os mesmos representantes da empresa autuada, MATONE INVESTIMENTOS, e também os mesmos que controlavam e representavam a BEM-VINDO! e o BANCO MATONE (adquirente final das ações alienadas). Referido controle acionário e representativo se mostra decisivo, portanto, para configurar a evasão fiscal;

- As provas colhidas no processo demonstram a existência dos dois requisitos necessários à existência do dolo: os agentes tinham consciência do que estavam fazendo e tinham a vontade de praticar a conduta para atingir determinada finalidade. Os sócios do grupo MATONE agiram de forma livre e consciente, com a finalidade de reduzir a carga tributária;

- A MATONE INVESTIMENTOS tinha consciência de que era a real vendedora das ações da então ligada BEM-VINDO!, não sem antes ocultar o ganho de capital dessa venda mediante ato dissimulado de redução do capital social em face de suposto excesso, cujo propósito final foi compensar prejuízos da controladora. Ao final, todos os atos praticados, na essência, não tinham finalidade civil, comercial ou econômica, mas tão-somente gerar evasão fiscal. Tem-se, portanto, a prova do elemento volitivo, qual seja, a vontade de reduzir ilicitamente a carga tributária;

- A responsabilização tributária dos administradores da contribuinte, por sua vez, deve ser mantida com base nos próprios fundamentos declinados no acórdão recorrido.

A PGFN encerra suas contrarrazões pedindo que seja negado seguimento aos recursos especiais manejados pelos sujeitos passivos ou, caso sejam conhecidos, que lhes seja negado provimento.

Os autos seguiram então para a CSRF para o julgamento dos recursos especiais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conforme relatado, foram apresentados três recursos especiais contra o Acórdão nº 1301-002.609, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara.

CONHECIMENTO

A insurgência da Fazenda Nacional restringe-se à questão da possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada (pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL) e de ofício (pelo não pagamento de IRPJ e CSLL calculados ao final do ano-calendário), para períodos de apuração a partir do ano de 2007, inclusive.

O acórdão recorrido foi, neste ponto, totalmente favorável ao pleito dos sujeitos passivos. O tema, portanto, não figurou nos demais recursos especiais interpostos no presente processo. Além disso, a contribuinte e os responsáveis tributários não apresentaram, nas contrarrazões que opuseram ao recurso especial fazendário, arguições de não conhecimento da matéria.

Assim, no que toca à "possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício", único assunto debatido no recurso especial manejado pela PGFN, adoto as razões expostas no despacho de exame de admissibilidade exarado em 18/01/2017 para conhecer da matéria.

Identificam-se no presente processo administrativo tributário quatro sujeitos passivos: a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, pessoa jurídica, e as pessoas físicas arroladas como responsáveis tributários ALBERTO DAVI MATONE (Diretor Presidente da contribuinte), ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA (Diretor Vice-Presidente da contribuinte) e DANIEL MATONE (Diretor da contribuinte).

Os sujeitos passivos dividiram-se em duplas ao apresentar seus recursos especiais. Conforme consta no Relatório, na mesma data foram protocoladas duas peças recursais.

A primeira, subscrita pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e pelo responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE, contestou o entendimento do Acórdão nº 1301-002.609 a respeito das seguintes matérias: 1) ausência de simulação nas operações de redução de capital, com entrega de bens e direitos do ativo a valor contábil, com posterior alienação do ativo recebido pelo acionista a terceiros; 2) impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio; e 3) ausência de responsabilidade dos administradores pela prática de atos que caracterizam planejamento tributário, sem incorrer em condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio.

O segundo recurso especial, manejado por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE, veio combater o acórdão recorrido

em relação às matérias: 1) legalidade e legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária; e 2) responsabilização dos coobrigados na operação de venda discutida nos autos.

Verifica-se que a recorrida pede o não conhecimento dos dois recursos especiais, em relação a todas as matérias ali contidas. Primeiro, alega que os sujeitos passivos teriam descumprido um requisito formal de admissibilidade dos recursos, ao não demonstrarem que as interpretações alegadamente divergentes da legislação tributária referem-se a molduras fáticas semelhantes. Acrescenta que tal demonstração não seria mesmo possível, já que os contextos fáticos comparados não apresentariam similitude entre si.

Em seguida, a PGFN apresenta alegações específicas acerca de cada uma das matérias objeto dos recursos especiais, defendendo a não configuração da divergência jurisprudencial requerida pelo RICARF/2015 para fins de admissibilidade recursal. Por fim, é apresentada ainda uma arguição de não conhecimento quanto a algumas das matérias por conta de falta de interesse recursal, uma vez que as razões de mérito expostas pelos recorrentes seriam insuficientes para provocar a reforma da decisão atacada.

1) Preliminar de não conhecimento dos recursos especiais dos sujeitos passivos em razão da ausência de demonstração da similitude fática entre os casos comparados

A Fazenda Nacional defende que os dois recursos especiais apresentados pelos sujeitos passivos não podem ser conhecidos porque não teria sido demonstrada de modo analítico a divergência de teses entre órgãos julgadores diversos sobre a mesma matéria. Isso porque, em relação a todos os pontos de insurgência, os recorrentes teriam se limitado a contrapor teses, ideias, sem demonstrar a semelhança das molduras fáticas comparadas.

Prossegue a recorrida argumentando que não basta, para que um recurso especial seja admitido, que as ideias, teses ou fundamentos estampados num e noutra julgado sejam inteiramente diversos ou contrapostos. Mais do que isso, é preciso comprovar que os casos concretos são semelhantes para deixar evidente que, muito embora pudessem ter decidido no mesmo sentido, os Colegiados divergiram quanto às teses jurídicas adotadas.

Além disso, a PGFN afirma que a similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente não existe. Portanto, mesmo que os recorrentes tivessem tentado demonstrá-la, não lograriam êxito. A decisão recorrida, ao decidir de forma diametralmente oposta à pretensão dos sujeitos passivos, teria partido de particularidades da situação fática examinada, relativa ao planejamento tributário levado a cabo pela contribuinte. Seria patente, portanto, a ausência de similitude fática entre os acórdãos cotejados.

Muito bem. Conforme adiantei, neste tópico analiso especificamente a alegação de impossibilidade de conhecimento dos recursos especiais em razão da ausência de demonstração, pelos sujeitos passivos, da existência de similitude fática entre os contextos contrapostos. A efetiva existência de semelhança entre os casos analisados pelas decisões recorrida e paradigmas e a sua suficiência para fins de caracterização da divergência jurisprudencial arguida pelos recorrentes serão verificadas nos tópicos seguintes, relativos a cada uma das matérias recorridas.

No que toca especificamente à alegação de descumprimento de um suposto requisito formal de admissibilidade, relacionado à necessidade de demonstração analítica da

existência de similitude fática entre as molduras fáticas comparadas, entendo descabida a pretensão da recorrida.

Note-se, de início, que, em relação à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso", o recurso especial assinado pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e pelo responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE defende expressamente a existência de similitude fática entre o Acórdão nº 1301-002.609, ora recorrido, e os paradigmas apresentados:

"(...)

Em contrapartida, os acórdãos adotados como paradigma reputam perfeitamente legítima a decisão do contribuinte em promover atos de reorganização societária, com redução do capital social e entrega de ativos a valor contábil, posteriormente alienados pelo acionista, com apuração de ganho de capital por esse último. Não identificaram simulação no exercício de mera opção fiscal, oportunizada pelo art. 22 da Lei nº 9.249, de 1995. Confira-se a ementa do **primeiro paradigma (acórdão nº 1201-001.809, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 1ª Seção)**, integralmente transcrita, na forma § 11 do art. 67 do Regimento Interno do CARF:

(...)

A semelhança entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, em relação ao caso examinado, é flagrante. Em ambos, houve a redução do capital social de uma sociedade, com entrega de ativos (participações societárias) a acionistas, avaliados a valor contábil. Esses mesmos ativos foram, em ato subsequente, alienados pelos acionistas, com apuração de ganho de capital em patamar menos gravoso do que incidiria caso a alienação tivesse sido promovida pela sociedade originalmente titular dos ativos.

(...)

No mesmo sentido, encontra-se o segundo acórdão paradigma para esse mesmo ponto, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, com a seguinte ementa, integralmente transcrita:

Processo nº 19515.004547/201092

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1401002.307 (...)

(...)

A similitude fática é novamente flagrante. Em ambos os casos, o contribuinte foi autuado por prática de suposta simulação, ao reduzir o capital social e devolver a acionistas ativos avaliados a valor contábil. Na sequência, esses mesmos ativos foram alienados pelos acionistas, com apuração de ganho de capital, em condições tributariamente mais vantajosas em relação àquelas que seriam apuradas caso os ativos tivessem sido vendidos diretamente pela sociedade original.

(...)" (grifou-se)

Portanto, no que diz respeito à primeira matéria contestada pelos recorrentes, houve argumentação específica acerca da similitude entre os quadros fáticos analisados pelas decisões administrativas contrapostas.

Já no que concerne às outras duas matérias objeto das irrisignações dos sujeitos passivos, verifica-se claramente que tratam de questões gerais de Direito Tributário (qualificação da multa de ofício e responsabilização tributária), que não têm sua aplicação restrita a determinados tributos ou situações. Assim sendo, a divergência jurisprudencial pode ser adequadamente caracterizada sem a necessidade de demonstração da existência de uma similitude fática mais estrita.

Ou ainda, em relação a matérias que tratem de normas gerais de Direito Tributário, a configuração da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 prescinde da demonstração de uma estrita conformação fática entre os casos concretos que provocaram a lavratura dos autos de infração.

Exemplo disso é encontrado neste próprio processo.

Como se sabe, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial contra o Acórdão nº 1301-002.609, pedindo sua reforma na parte em que entendeu impossível a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Com o intuito de comprovar a existência de divergência jurisprudencial acerca do tema, a PGFN indicou como paradigmas os Acórdãos nº 9101-002.434 e nº 9101-002.438.

Os contextos fáticos que provocaram o lançamento dos créditos tributários discutidos nos processos dos acórdãos paradigmas, sobre os quais incidiram as multas isolada e de ofício lançadas pela Fiscalização, são bastante distintos do caso examinado nos presentes autos (e não foram, frise-se, mencionados no recurso especial fazendário).

O Relatório do primeiro acórdão paradigma identifica assim o trabalho da Fiscalização:

"No processo administrativo em questão, foi lavrado auto de infração para a exigência de créditos tributários de IRPJ e CSLL, compreendendo os anos-calendários de 2005 a 2009, por considerar-se inaplicável a regra do art. 409 do RIR aos contratos firmados pela contribuinte com o Poder Público para fornecimento de energia elétrica. Além do principal, o auto de infração impôs multa de ofício no percentual de 75% (art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96) e multa isolada, no percentual de 50% (art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei n. 9.430/96 – nova redação do art. 44, §1º, inc. IV, da Lei n. 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional), em razão da falta de recolhimento de estimativas ao longo dos exercícios em questão."

Também o Acórdão nº 9101-002.438, segundo paradigma manejado pela PGFN, trata de autuação bem distinta da examinada no presente processo:

"A multa objeto do recurso em questão decorre da falta de pagamento de estimativas mensais de CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no curso dos anos-calendário de 2008 e 2009. Tal exigência tem origem no

processo nº 15504.724900/2012-94, no qual foram cobradas a CSLL no ajuste anual dos mesmos anos-calendário 2008 e 2009, em razão de a pessoa jurídica ter deduzido da base de cálculo da referida contribuição as seguintes parcelas: (i) tributos com exigibilidade suspensa; (ii) doações e patrocínios de caráter cultural e artístico; (iii) multas diversas."

Como se sabe, tais fatos não impediram o conhecimento do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Diante de todo o exposto, rejeito a arguição preliminar de não conhecimento dos recursos especiais dos sujeitos passivos em decorrência da não comprovação da existência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

2) Preliminar de não conhecimento dos recursos especiais quanto à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso"

Já foi mencionado que a Fazenda Nacional defende o não conhecimento dos dois recursos especiais apresentados pelos sujeitos passivos, inclusive no que atine à primeira matéria questionada em cada um deles, com base no argumento de que inexistiria similitude fática entre os contextos comparados, o que impossibilitaria a caracterização de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Além disso, tratando especificamente do recurso especial interposto pelos responsáveis tributários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE, a PGFN argumenta que este não poderia ser conhecido quanto à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso" ainda que não houvesse o problema da ausência de similitude fática, em razão da incoerência do dissídio jurisprudencial alegado: *"Além disso, não houve mera configuração de simulação. O acórdão atacado concluiu pela configuração de fraude, conluio e pela presença do elemento subjetivo."*

Muito bem. Ao tratar da primeira matéria combatida, identificada no recurso como "legalidade e legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária", os recorrentes ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE indicaram como paradigmas ensejadores de divergência jurisprudencial os Acórdãos nº 1201-001.809 e nº 1402-001.477.

O Acórdão nº 1201-001.809 também foi apontado como paradigma a respeito do tema pelos recorrentes MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DANIEL MATONE, que identificaram a matéria de divergência como "ausência de simulação nas operações de redução de capital, com entrega de bens e direitos do ativo a valor contábil, com posterior alienação do ativo recebido pelo acionista a terceiros". O segundo paradigma indicado neste recurso especial foi o Acórdão nº 1401-002.307.

Tendo optado os quatro sujeitos passivos por dividirem-se em duplas e apresentarem dois recursos especiais contra o Acórdão nº 1301-002.609, os signatários de cada um dos recursos fazem jus ao direito de indicar até dois acórdãos paradigmas a respeito de cada matéria objeto de suposta divergência jurisprudencial, nos termos do § 6º do art. 67 do Anexo

II do RICARF/2015. Sendo assim, a análise aqui empreendida incluirá os Acórdãos paradigmas nº 1201-001.809, nº 1402-001.477 e nº 1401-002.307, uma vez que estamos tratando de mesma matéria.

A divergência requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 estará configurada se, diante de situações fáticas semelhantes, diferentes colegiados tiverem interpretado a mesma legislação tributária de forma diversa. Como já foi sinalizado alhures, os casos concretos analisados nos acórdãos contrastados não precisam ser iguais para que se possa cogitar da existência de divergência jurisprudencial entre eles. Os contextos fáticos devem guardar semelhanças suficientes para que a discussão jurídica presente em ambos os julgados possa ser comparada, permitindo que se conclua que eventuais entendimentos divergentes tenham se devido efetivamente a visões jurídicas conflitantes, prevalentes em um e em outro Colegiado.

É possível inclusive encontrar situações em que a divergência jurisprudencial fica devidamente caracterizada mesmo na comparação entre contextos fáticos bastante diversos. Isso ocorre, como já foi mencionado, quando o objeto de discussão do recurso especial refere-se a normais gerais de Direito Tributário, como, por exemplo, a possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

Por outro lado, contextos fáticos bastante semelhantes podem apresentar entre si diferenças determinantes para justificar a existência de decisões administrativas aparentemente conflitantes. Quando for este o caso, forçoso se faz concluir que as decisões dissonantes se devem não à interpretação divergente da legislação tributária por colegiados distintos, como exige o art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, mas sim a características fáticas diversas que foram determinantes para a aplicação da legislação em um ou em outro caso.

Voltando ao caso dos presentes autos, deve-se verificar, neste ponto do voto, se existe de fato a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os três paradigmas trazidos pelos sujeitos passivos no que diz respeito à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso". Para tanto, faz-se necessário examinar cada um dos julgados, identificando o planejamento tributário levado a efeito em cada caso e a leitura jurídica feita a seu respeito por cada um dos Colegiados.

Iniciemos tal análise pelo Acórdão nº 1301-002.609, ora recorrido. Do voto do i. Conselheiro Relator, que prevaleceu quanto à inoponibilidade, perante o Fisco, do planejamento tributário empreendido pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, extrai-se a seguinte passagem de interesse para a discussão em foco:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

(...)

GANHO DE CAPITAL.

É sujeito passivo de fato dos tributos incidentes sobre o ganho de capital a pessoa que promove devolução de capital por valor contábil após redução de capital, quando presente conjunto de indícios que convergem à

conclusão de que promoveu a alienação por intermédio de outra pessoa após uma série de operações sem propósito negocial e manteve atuação em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhe competia.

(...)

Voto Vencido

(...)

Pois bem. Como antes demonstrado em outros julgados, alinho-me ao entendimento de que a redução do capital social deve ser de competência exclusiva da Assembléia Geral, desde que não haja prejuízos a credores. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de sua empresa.

Desta forma, aprovada a deliberação pela redução do capital social, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer em conformidade com o que dispõe o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 199, tudo porque o próprio legislador possibilitou que as pessoas jurídicas, ao entregar bens ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderiam avaliar tais bens pelo valor contábil ou de mercado.

Porém, o caso que se apresenta não é de resolução pura e simples de aplicação deste dispositivo legal, e sim, de verificar, no caso concreto, se existe ou não interposta pessoa na alienação da participação da Bem-Vindo! ao Banco Matone de participação societária, vez que o lançamento fiscal adota como premissa que a autuada é a real alienante das ações, o que é expresso nos parágrafos 397 e seguintes do relato fiscal, fls. 1.330 dos autos, a seguir transcritos:

397. Qual é a verdade aparente que as partícipes exteriorizaram ao FISCO? A CONTROLADORA é a alienante das ações da BEM-VINDO ao BANCO a preço de mercado que foram adquiridas em 28/09/2009, avaliadas a valor contábil, em razão da FISCALIZADA ter reduzido o seu capital social por "declará-lo" excessivo em relação ao seu objeto.

398. Então, passando para o caso concreto analisado, tem-se a verdade real: a FISCALIZADA, procede todos os atos para alienar a participação que detinha na BEM-VINDO! ao BANCO, a preço de mercado, até 22/12/2009; contrata a empresa que avalia as ações em novembro de 2009; presta as informações sobre a investida; recebe o laudo e as comunicações da empresa avaliadora; paga os serviços prestados; retém e recolhe os tributos e contabiliza as despesas. No momento da concretização do negócio, simulam uma redução de capital por excesso de capital para transferir a valor contábil para a CONTROLADORA toda a participação na BEM-VINDO!. Assim, a CONTROLADORA figura formalmente como alienante da participação. A receita da venda do patrimônio da FISCALIZADA é contabilizada na escrituração contábil da CONTROLADORA, a qual é se apresenta como CONTRIBUINTE ao FISCO. Por ter acumulado prejuízos fiscais e bases negativas em períodos passados, os tributos devidos pela FISCALIZADA são reduzidos.

399. A verdade material apurada é que A FISCALIZADA É A ALIENANTE DAS AÇÕES DA BEM-VINDO, porém, sua condição de contribuinte foi acortinada pela operação simulada de redução de capital social em infração à Lei nº 6.404/76 em favor da CONTROLADORA.

Penso que **a mera regularidade formal das operações societárias**, de acordo com nossa CF e leis pertinentes, **não lhes confere validade para obstar uma incidência tributária, quando a formalidade jurídica não reflete expressão fidedigna da realidade.**

Assim, ainda que a estrutura aparente das operações societárias empregadas subsuma-se ao arcabouço legal que geraria menor ônus, cabe ao Fisco investigar se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Ou seja, para a prevalência dessas estruturas é necessário que haja causa jurídica e sua coerência com o conteúdo e a forma utilizada.

No caso sob análise, apesar de ter sido registrado a redução do capital social na empresa autuada e devolução de capital à empresa controladora, que, posteriormente alienou sua participação societária ao Banco Matone, o que se vê dos autos, em face das provas coletadas pela fiscalização, é que na realidade, a controladora foi utilizada como interposta pessoa para a alienação das ações.

Com efeito, **a justificativa apresentada pela recorrente que a redução do capital social ocorreu por ser excessivo, não me parece razoável, tendo em vista que correspondeu a apenas 2,77% do capital social, ficando pouco claro como esta fração bastante pequena serviria ao propósito de redução do excesso.**

Mas não é só. Verifica-se que a fiscalização efetuou detalhada análise contábil com o escopo de apurar a procedência do alegado excesso de capital, e dentre suas conclusões ressalta-se a constatação de que **o capital social da autuada, antes da redução, era suficiente para financeira apenas 16,33% do ativo**, além de pontuar que **a controladora encontrava-se em débito para com a autuada no expressivo valor de R\$ 5.469.482,88** e, por isso, dificilmente seria justificável a operação mais desfavorável de devolução de capital sob a forma de ativos, no valor de R\$ 380.214,00, que tinham valor de mercado de R\$ 102.720.000,00.

Ora, **a controladora Matone Participações estava em débito com a recorrente, o que tornava pouco crível justificar a operação mais desfavorável de devolução de capital sob a forma de ativos que detinham valor de mercado (R\$ 102.720.000,00), muito superior ao valor contábil (380.214,00)**

Outro fato digno de nota foi que, embora **a autuada tivesse entregue as ações pela redução de capital, contratou a empresa de assessoria para avaliar as ações a serem alienadas, pagou pelos referidos serviços, reteve e recolheu os respectivos tributos e contabilizou tais custos. Tais atitudes são mais compatíveis com a de verdadeiro detentor das ações** e, embora a recorrente argumente que os atos da autuada são justificáveis por integrar o mesmo grupo econômico, não há como acatar tal argumento, pois é até possível admitir-se que tenha um interesse genérico pela situação financeira do grupo, mas, em sendo real a devolução das

ações, aparentemente nenhuma atividade eficaz poderia desempenhar, ou desse conhecimento lhe decorrer uma conseqüência favorável, após já ter sido tão prejudicada com a entrega de ativos por valor ínfimo.

Desta maneira, não há reparos a fazer à decisão recorrida, que negou provimento, nesta parte, à defesa apresentada, pois, pelo que se vê, restou devidamente comprovado que o ato que antecedeu a formalização do negócio foi simulado e realizado através de fraude à Lei Societária e à Lei Tributária, provocando a redução indevida no resultado auferido pela empresa autuada no ano-calendário de 2009." (grifou-se)

Embora o voto parcialmente reproduzido seja identificado no acórdão recorrido como "vencido", sabe-se que a parte transcrita foi integralmente acatada pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, por unanimidade. O único tema em que o voto do i. Conselheiro Relator restou vencido diz respeito à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (o Relator votou pela impossibilidade da incidência).

Relembrando o que já se relatou nesta decisão, o acórdão recorrido trata de autuação fiscal sofrida pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, em razão de suposta omissão de ganho de capital auferido com a venda de 800.000 ações da empresa BEM-VINDO! ao adquirente BANCO MATONE. Antes da alienação, a autuada entregou as referidas ações, pelo seu valor contábil (R\$ 320.214,00), à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES, que figurou formalmente como alienante na operação.

A contribuinte defende que a entrega das ações, pelo seu valor contábil, à controladora estaria amparada pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995 e decorreria da redução de seu capital social, decidida por seus acionistas em Assembleia Geral, de acordo com o permissivo contido no art. 173 da Lei nº 6.404/1976.

Como a empresa MATONE PARTICIPAÇÕES tinha registrados em seus livros fiscais elevados montantes de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL acumulados de períodos anteriores, o valor correspondente ao ganho de capital resultante da alienação das 800.000 ações da BEM-VINDO! (R\$ 102.051.279,86) foi compensado com aqueles resultados negativos, o que provocou significativa redução nos valores dos tributos recolhidos.

A Fiscalização considerou que a real alienante das ações era a controlada MATONE INVESTIMENTOS e que sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES teria sido ilicitamente interposta na operação para figurar como alienante, por intermédio de ato simulado de redução de capital com devolução de bens. Entendeu-se que o planejamento tributário empreendido pelo grupo econômico não podia ser oposto ao Fisco, por tratar-se de uma sequência de operações societárias artificiais, sem propósito negocial, com o exclusivo propósito de reduzir o recolhimento de tributos devidos.

Debruçando-se sobre tal configuração fática, o voto condutor do Acórdão nº 1301-002.609 afirma inicialmente que a Assembleia Geral de uma empresa detém a competência exclusiva para decidir acerca de redução de seu capital social, desde que respeitados os direitos dos credores. Assim, se os acionistas, que assumem os riscos do negócio, decidem pela redução do capital social, o art. 22 da Lei nº 9.249/1995 permite que bens e direitos sejam entregues a estes acionistas, em devolução de capital, pelo seu valor contábil ou de mercado.

A partir deste ponto, no entanto, o acórdão recorrido começa a fazer ponderações acerca da necessidade de correspondência entre a formalidade jurídica das operações societárias e a realidade, para fins de oposição de seus efeitos ao Fisco. Aduz a decisão que determinada estrutura adotada pelos contribuintes somente prevalece perante a Administração tributária se houver causa jurídica e sua coerência com o conteúdo e a forma utilizada.

A respeito das operações empreendidas pelo grupo MATONE, o acórdão recorrido conclui que não existe a necessária correspondência entre a formalidade e a realidade e que a controladora MATONE PARTICIPAÇÕES S.A. foi utilizada como interposta pessoa para a alienação das ações da BEM-VINDO!.

A decisão recorrida apresenta quatro motivos que seriam determinantes para sua conclusão pela inexistência de correspondência entre a formalidade e a realidade no caso sob análise:

a) A justificativa apresentada pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS para reduzir seu capital social não é razoável: se o capital era excessivo, uma redução de apenas 2,77% de seu valor dificilmente cumpriria o propósito de diminuição de tal excesso.

b) O capital social da autuada MATONE INVESTIMENTOS não era excessivo, uma vez que era suficiente para financiar apenas 16,33% de seu ativo;

c) A controladora MATONE PARTICIPAÇÕES tinha débito para com a autuada no expressivo valor de R\$ 5.469.482,88. Assim, tornava-se pouco crível que a credora de tal dívida se submetesse à operação de entrega das ações da BEM-VINDO! a valor contábil (R\$ 380.214,00), muito mais desfavorável do que seria a adoção de seu valor de mercado (R\$ 102.720.000,00);

d) Embora a autuada MATONE INVESTIMENTOS já tivesse entregue as ações à sua controladora, foi ela quem contratou a empresa de assessoria para avaliar as ações a serem alienadas, pagou pelos referidos serviços, reteve e recolheu os respectivos tributos e contabilizou tais custos. Estas atitudes são atribuíveis ao verdadeiro detentor das ações, não sendo razoável que alguém assumisse tal ônus apenas por integrar o mesmo grupo econômico do alienante formal, ainda mais depois de já ter sido tão prejudicado pela entrega de ativos a valor ínfimo.

Estas quatro características foram, portanto, consideradas fundamentais para a conclusão de que a operação de redução de capital promovida pela MATONE INVESTIMENTOS configurou simulação que tinha a única finalidade de buscar uma ilícita economia tributária.

Verifica-se, portanto, que o acórdão recorrido adota o seguinte posicionamento acerca da matéria sob discussão: as operações de redução de capital social e entrega de bens a valor contábil aos acionistas, mesmo que sucedidas da venda dos ativos sob regime de tributação mais vantajoso, são legítimas e podem ser opostas à Administração tributária, a não ser que existam indícios que permitam concluir que a forma jurídica adotada não corresponde à realidade, configurando-se hipótese de simulação.

Pode-se concluir que o fato de os bens transferidos serem vendidos após a sua entrega aos acionistas não representa, para o acórdão recorrido, indício de dissociação entre a

formalidade e a realidade, uma vez que tal fato não foi mencionado entre os fundamentos que levaram à conclusão pela caracterização de simulação.

No caso concreto, prevaleceu na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara o entendimento de que não existiu a esperada correspondência entre formalidade das operações e a realidade, uma vez que a Fiscalização teria apresentado provas contundentes de que: i) a operação de redução de capital social da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS se deu sob a falsa justificativa de excesso de capital; ii) a operação de entrega de bens à acionista MATONE PARTICIPAÇÕES não seguiu a lógica negocial esperada, já que uma credora de dívida milionária teria aceitado ceder à sua devedora, a valor contábil (R\$ 380.214,00), ações que tinham valor de mercado 270 vezes maior (R\$ 102.720.000,00); e iii) a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS continuou atuando como a real alienante das ações depois de entregá-las formalmente à sua controladora.

Diante da situação posta, o acórdão recorrido concluiu que o planejamento tributário desenvolvido pelo grupo econômico da contribuinte caracterizou simulação, dissociando a formalidade da realidade, ao interpor artificialmente uma pessoa jurídica como alienante das ações da BEM-VINDO! com a exclusiva finalidade de reduzir o montante de tributos a serem recolhidos em decorrência do ganho de capital que inevitavelmente seria apurado.

Identificado o contexto fático e o entendimento jurídico presentes no acórdão recorrido, passemos à análise das decisões indicadas como paradigmas, para fins de verificação da existência de divergência jurisprudencial apta a provocar o conhecimento dos recursos especiais dos sujeitos passivos.

O Acórdão nº 1201-001.809 foi apontado como paradigma da controvérsia tanto no recurso especial interposto por MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE quanto na insurgência protocolada por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE. Examinem-se as seguintes passagens de relevância para a discussão em andamento:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2010

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELOS ARTS. 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os arts. 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico: o art. 23 prevê que a pessoa física transfira à pessoa jurídica, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou de mercado; o art. 22, 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, também poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. ALIENAÇÃO POSTERIOR DESTES BENS.

O fato dos acionistas efetuarem a redução do capital social, visando a subseqüente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa jurídica situada no exterior, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação.

(...)

Voto

(...)

8. O recurso de ofício da DRJ se refere à acusação fiscal de que a alienação que gerou ganho de capital, foi, na realidade efetuada pela Autuada e não por suas acionistas, WibraS/A e Codine S/A, a quem a Autuada havia entregado as ações que detinha na Latinoamericana (objeto da alienação), devido a redução de capital.

1 O Relatório Fiscal, descrevendo as razões da autuação.

9. Transcrevo a seguir o relatório da autuação fiscal, elaborado pela DRJ/CTA, com base no TVF:

"3. A ação fiscal iniciou-se em 15/04/2015, conforme Termo de Intimação Inicial de folhas 091 a 093, e teve como escopo o exame da "... negociação concluída em 25/08/2010, conforme, contrato de compra e venda (arqs. 11, 12, 13 e 64) quando a COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSÕES S/A (CNPJ 09.367.702/0001-82), doravante conhecida por CPC, adquiriu a participação acionária da empresa LATINO AMERICANA RODOVIAS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S/A (CNPJ 02.896.104/000151) novamente, chamada de Latinoamericana, que detinha parte da participação acionária na empresa RODOVIA INTEGRADAS DO OESTE S/A (CNPJ N 03.497.792/000140) doravante SPVIAS junto a fiscalizada COBRA CONSTRUÇÕES S/A (CNPJ 02.806.624/000126), de agora em diante COBRA, a fiscalizada".

4. Mais especificamente, a autuação refere-se à "... transferência das ações da sociedade LATINOAMERICANA, à época parcialmente detidas pela COBRA para pessoas jurídicas sediadas no exterior (precisamente WIBRA S/A e CODINEX S/A, localizadas no URUGUAI), ocorrida no desenvolvimento da negociação de venda da LATINOAMERICANA para a CPC, com objetivos claros de economizar tributos na ordem de 19% ou seja, de 34% (pessoa jurídica) para 15% (pessoa juridicamente sediada no exterior)...

(...)

8. Com relação às atas das assembleias gerais ordinárias e extraordinárias da COBRA, a fiscalização destacou o seguinte:

(...)

• Na AGE de 29/05/2009, foi registrada a redução de capital da COBRA, motivado pelo julgamento dos sócios de que era excessivo o capital para a atividade, citando o artigo 173 da Lei 6.404/76 como base legal, no valor de R\$ 4.259.474,00, restituindo a cada um dos sócios (WIBRA S/A e CODINEX S/A) o valor de RS 2.129.737,00 correspondente a 2.100.000 ações ordinárias, devidamente avaliadas pelo método de equivalência patrimonial, na data base de 30/04/2009 (artigo 248 da Lei 6.404/76). A restituição mencionada se concretizou com a Transferência das ações da LATINOAMERICANA, que naquele momento pertenciam à COBRA, no percentual de 20%.

(...)

10. De acordo com a fiscalização, "... até 30/04/2009 a fiscalizada era detentora de 20% de participação na LATINOAMERICANA e que naquela ocasião já havia, a tempos, negociação para a renda da (sic) destas ações, até porque o preço da aquisição já vinha sendo negociado até a sua definição, que ocorreu em 18/03/2010, quando contratualmente se estabeleceu a correção pelo índice CDI do preço alinhavado, até a efetiva assinatura do contrato de compra e venda e outras avenças celebrado em 25/08/2010". Apesar disso, em resposta à intimação, a empresa informou que "... a transferência das participações detidas na LATINOAMERICANA se deu através da redução de capital, em maio de 2009 nos moldes do que estabelece o art 173 da Lei 6.404/76".

(...)

12. Assim. "... em 27/09/2009 foi definitivamente consolidada a transferência das ações da Latinoamericana pertencentes à Cobra para a Wibro e Codinex, como restituição do capital da Cobra, motivada pela redução de capital em função do julgamento dos sócios de que havia excessivo valor aplicado na COBRA".

(...)

14. Tendo a adquirente CPC (COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSÕES S/A) sido intimada sobre em que momento as negociações para aquisição das ações da Latinoamericana se iniciaram, esta respondeu que: "Após longo período de negociação (desde 2006), foi realizado o desejo antigo da compradora na SPVIAS tendo sido realizado contatos e negociações por meio de diversos interlocutores ao longo dos anos, culminando com a celebração do contrato de compra e venda em 25/08/2010". Nesse ponto, lembra a Autoridade Fiscal que a Latinoamericana possuía 26,55% das ações de emissão da SPVIAS.

(...)

19. A contribuinte "... então sócia da LATINOAMERICANA teve seu capita/ reduzido, tendo como contrapartida a devolução, através do repasse das ações da LATINOAMERICANA para os sócios pessoas jurídicas residentes no exterior (ata societária de 29/05/2009), consumado com o registro no livro de transferência de ações da LATINOAMERICANA em 27/09/2009, ou seja, 4 meses após a

deliberação escriturada em ata e 2 meses antes da nova proposta da CPC quando o negócio estava em vias de ser realizado". Nesse momento, **segundo a Fiscalização, "... se materializou a evasão tributária, considerando que a negociação já tinha sido efetivada com a CPC, somente restando a celebração do contrato de compra e venda e a transferência das ações da LATINOAMERICANA para os mencionados novos sócios (CPC)".**

20. **Com essa movimentação societária, "... o imposto de renda (15%) e a contribuição social (9%) que incide sobre o ganho de capital na pessoa jurídica nacional se transformou somente em imposto de renda (15%) sobre o ganho de capital das pessoas jurídicas residentes no exterior, configurando um planejamento tributário abusivo para redução ilícita do valor tributável".**

(...)

3 Análise.

38. **A acusação fiscal é de que a redução de capital, mediante devolução para as acionistas Wibra e Codinex, das ações da Latinoamericana pela Autuada foi simulada, a fim de que a incidência da tributação sobre o ganho de capital auferido recaísse nas empresas situadas no exterior, menos gravosa do que se incidisse sobre a Autuada, empresa sediada no Brasil.**

(...)

40. Primeiramente cabe analisar se a redução de capital e devolução aos sócios foi de acordo com a legislação, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

(...)

41. No caso, o motivo informado foi capital social excessivo para a atividade, e conforme docs. 14 e 15, págs. 2.119/2.151 e doc. 16, págs. 2.440/2.443 (telas Sisbacen) **foram seguidos os procedimentos legais, não havendo oposição de credores ou debenturistas (que não existiam) à redução, que foi efetivada, tendo sido a decisão pela redução, em 29/05/2009; os bens foram avaliados pelo valor contábil.**

42. Diz o art 22 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995: "*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.*", portanto, a devolução de capital investido pelos acionistas poderá se dar mediante entrega de bens avaliados pelo valor contábil, que foi o caso.

43. **As ações da Latinoamericana haviam sido conferidas pela Wibra e Conatex e, com a devolução, retornaram às mesmas; a operação é legal e cumpriu os trâmites legais, não havendo o que se falar em simulação.**

44. A venda das ações da SPVIAS pela Latinoamericana, se deu de forma indireta, isto é, mediante a venda das ações da própria Latinoamericana, em 18/03/2010, tendo as negociações para este fechamento se iniciado em 04/12/2009, posteriormente à redução de capital.

45. Por outro lado, é evidente que as sócias da SPVIAS já há tempos tinham em mente a alienação das ações da mesma, dado firmaram contrato com a Merrill Lynch em 28/12/2007, e com o Itaú BBA em 01/09/2009, rescindido aquele.

46. Dessa forma, **é evidente que a intenção de alienação vinha desde pelo menos 28/12/2017 (sic), data bem anterior à redução de capital pela Autuada.**

47. **O cerne da questão a ser analisado é se a devolução para as sócias residentes no exterior, Wibra e Conatex, das ações da Latinoamericana se tratou de planejamento tributário legítimo, ou abusivo.**

48. O contribuinte se socorreu de jurisprudência do próprio CARF, para pleitear tratar-se de planejamento tributário perfeitamente legal:

(...)

Nº Acórdão 1301-001.302

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/08/2007

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê 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.

Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

(...)

51. Resumindo e concluindo, **a redução de capital efetuada, mediante devolução às sócias Wibra e Codinex, das ações da Latinoamericana,**

pelo valor contábil. é autorizada pelos arts. 22 da lei nº 9.249 de 1995, portanto o procedimento foi lícito; e a jurisprudência do CARF é no sentido de que o fato de as pessoas jurídicas Wibra e Codinex, visavam a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa jurídica situada no exterior, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação." (grifou-se)

Identifica-se da seguinte forma o planejamento tributário analisado pelo acórdão paradigma: a contribuinte COBRA CONSTRUÇÕES LTDA ("COBRA") promoveu a redução de seu capital social (sob a justificativa de que este seria excessivo) e entregou, a valor contábil, participação societária na empresa LATINOAMERICANA às suas controladoras WIBRA e CONATEX, empresas sediadas no Uruguai. Alguns meses depois, as controladoras estrangeiras alienaram à COMPANHIA DE PARTICIPAÇÕES EM CONCESSÕES S/A ("CPC") as ações da LATINOAMERICANA e tiveram o correspondente ganho de capital tributado à alíquota de 15% (imposto de renda devido por empresas sediadas no exterior), muito inferior aos 34% que incidiriam sobre tal ganho (IRPJ + adicional + CSLL) se a venda tivesse sido efetivada diretamente pela contribuinte brasileira COBRA.

A Fiscalização considerou que este conjunto de operações teria configurado simulação, uma vez que a venda das ações da LATINOAMERICANA (na realidade, das ações da SPVIAS, que eram detidas diretamente pela LATINOAMERICANA) já vinha sendo negociada com a CPC desde 2006, muito antes das operações de redução de capital da COBRA e da consequente entrega das ações às empresas uruguaias. Assim, o planejamento tributário foi considerado abusivo e a Fiscalização apontou a COBRA como a real alienante das ações, lançando os tributos incidentes sobre o ganho de capital omitido pela empresa nacional.

Ao analisar a situação posta, o Acórdão nº 1201-001.809 considerou regulares os procedimentos adotados para a redução de capital da contribuinte COBRA e a entrega das ações da LATINOAMERICANA, a valor contábil, às controladoras estrangeiras WIBRA e CONATEX. Além disso, a decisão dispôs expressamente que era legítimo, não configurando simulação, o fato de as operações terem sido adotadas com a finalidade de que o ganho de capital associado à venda das ações da LATINOAMERICANA fosse tributado de forma mais vantajosa (em comparação com a que seria aplicada se a alienação tivesse sido feita pela COBRA, possuidora originária das ações). Com base nisso, negou-se provimento ao recurso de ofício.

Muito bem. Do cotejo entre esta decisão e o Acórdão nº 1301-002.609, não considero caracterizada a divergência jurisprudencial defendida pelos recorrentes.

Conforme já foi visto, o acórdão recorrido também considera legítimas as operações de redução de capital social e de entrega de ativos a valor contábil, mesmo que sucedidas de venda de tais ativos sob regime de tributação mais favorecido, a não ser que existam indícios que demonstrem que a formalidade adotada não guarda correspondência com a realidade dos fatos.

No caso dos presentes autos, a decisão recorrida considerou caracterizada a simulação (que impede a oposição dos efeitos do planejamento tributário ao Fisco) porque restara provado no processo que: era falsa a justificativa apresentada para a redução de capital da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS; fugia à lógica comercial que a contribuinte aceitasse entregar ativos a uma devedora por um valor muito inferior ao que seria praticado no

mercado; e a contribuinte continuou agindo como a real possuidora das ações mesmo depois de entregá-las à sua controladora. Com base em tais peculiaridades, a decisão concluiu que houve simulação para interpor artificialmente a empresa MATONE PARTICIPAÇÕES no papel formal de alienante das ações da BEM-VINDO!

No caso do processo em que foi exarado o Acórdão paradigma nº 1201-001.809, nenhum destes indícios (ou outros, de gravidade equivalente) foi relatado ou documentado pela Fiscalização. A redução de capital social promovida pela contribuinte COBRA foi considerável (R\$ 4.259.474,00), não havendo indícios de que a justificativa de excesso de capital, apresentada para fins de redução do capital, fosse falsa. Da mesma forma, não existe menção à existência de dívidas das controladoras WIBRA e CONATEX com a COBRA ou à atuação da contribuinte como verdadeira possuidora das ações após sua entrega às empresas uruguaias.

A "anormalidade" a que a Fiscalização se apegou para defender a configuração de simulação foi o fato de a negociação de venda das ações da LATINOAMERICANA (na verdade, da SPVIAS, de forma indireta) ter se iniciado em período em que a COBRA era a detentora direta das ações, antes de sua devolução às estrangeiras WIBRA e CONATEX.

Tal fato, por si só, não caracteriza simulação para nenhuma das duas decisões comparadas. O Acórdão nº 1201-001.809, paradigma, o afirmou expressamente. Já o Acórdão nº 1301-002.609, recorrido, deixou claro que é a dissociação entre formalidade e realidade que leva à caracterização da simulação, e não simplesmente o fato de as operações de redução de capital e entrega de bens a valor contábil objetivarem a posterior venda dos ativos. Assim, pode-se concluir que o acórdão recorrido não considera como simulação o fato de a mencionada venda ter sido discutida antes da transmissão de propriedade dos ativos.

Diante do exposto, considero que não restou caracterizada a divergência jurisprudencial entre os Acórdãos nº 1301-002.609 e nº 1201-001.809 no que concerne à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso". Entendo que, se fosse aplicado ao caso analisado pelo acórdão paradigma, o entendimento jurídico adotado pelo acórdão recorrido levaria à mesma conclusão do primeiro, pela exoneração dos créditos tributários lançados sobre o ganho de capital supostamente omitido. Por outro lado, não se pode dizer que, caso a turma do paradigma julgasse o presente caso, chegaria ao mesmo resultado do paradigma.

O recurso especial apresentado pelos responsáveis tributários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE indica um segundo paradigma representativo da controvérsia acerca da matéria ali identificada como "legalidade e legitimidade da operação de venda de ações recebidas a valor contábil por meio de devolução de participação societária". Trata-se do Acórdão nº 1402-001.477, de onde extraem-se as seguintes passagens, que devem ser examinadas para fins de verificação do arguido dissenso jurisprudencial em face do acórdão recorrido:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê 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.

Quando os bens, tanto na integralização quanto na devolução de participação no capital social, forem entregues/avaliados por montante superior ao que consta da declaração da pessoa física ou valor contábil da pessoa jurídica, a diferença a maior será tributada como ganho de capital (Inteligência dos artigos 22, § 4º e 23, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

Não seria lógico exigir ganho de capital quando os bens e direitos fossem entregues pelo valor de mercado na integralização de capital social e não se admitir a devolução destes, aos acionistas, pelo valor contábil.

INTERESSE PROTEGIDO E NORMA INDUTORA DE COMPORTAMENTO.

É juridicamente protegido o procedimento levado a efeito pelas Companhias e seus acionistas por meio do qual se devolve a estes, pelo valor contábil, bens e direitos do ativo da pessoa jurídica (art. 22, caput, da Lei nº 9.249, de 1995).

Diante do fato de que o acesso a recursos junto ao mercado financeiro, de que necessitam as empresas, está ligado, em parte, ao capital social das Companhias, a regra que permite a devolução da participação acionária pelo valor contábil, sem que isto implique em custo tributário ao titular dos recursos, se constitui em norma indutora de comportamento que tem por finalidade aumentar o capital social das empresas, garantindo a devolução destes aos sócios acionistas, pelo valor contábil, sem exigência de tributação neste ato.

Ademais, o fato de os acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, com cláusulas suspensivas, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

No caso concreto, não se pode confundir os contratos preliminares feitos entre os titulares das ações e o contrato definitivo que foi o instrumento que materializou e conferiu validade e eficácia na transação feita entre os titulares das ações e a empresa adquirente.

Por fim, em que pese a autuação invocar o contrato preliminar datado de 3/8/2007 para imputar responsabilidade à empresa POLPAR, esta sequer figurou como parte ou anuente no referido instrumento e tampouco recebeu o produto da venda que foi entregue, mediante crédito em conta, aos titulares das ações.

(...)

Relatório

(...)

Considerando que a transação envolvendo a redução de capital e a venda de ações à PETROBRAS deu-se de forma concomitante nas empresas SH, POLPAR e BEXMA, o termo de verificação fiscal faz menção a estas empresas. Contudo, o presente processo cinge-se às ações relacionadas à empresa POLPAR, conforme detalhado nos itens VII e VIII, às fls. 759 e 769 e atos societários de fls. 629 e seguintes. Assim, ainda que em determinados pontos são mencionados os nomes das empresas SH, POLPAR, BEXMA e Suzano Petroquímica, a matéria controvertida, pertinente ao julgamento do litígio, diz respeito ao procedimento por meio do qual a empresa POLPAR decidiu reduzir o capital social de R\$ 1.735.668,24 para R\$ 988.678,87, conforme detalharei nos parágrafos que seguem:

I - Segundo consta do item II.3.2. do termo de verificação fiscal, à fl. 739, no dia 13 de agosto de 2007 (ata de fl. 640), foi realizada reunião de Diretoria da empresa POLPAR S.A., sob a presidência de David Feffer, com a finalidade de discutir e formular **proposta para redução do capital social, por considerar o capital excessivo em relação às finalidades da empresa.**

Da citada reunião resultou a decisão de submeter ao Conselho de Administração proposta a ser apresentada aos acionistas no sentido de **reduzir o capital social no montante de R\$ 746.989,37** (setecentos e quarenta e seis mil, novecentos e oitenta e nove reais e trinta e sete centavos), **passando de R\$ 1.735.668,24** (um milhão, setecentos e trinta e cinco mil, seiscentos e sessenta e oito reais e vinte e quatro centavos) **para R\$ 988.678,87** (novecentos e oitenta e oito mil seiscentos e setenta e oito mil e oitenta e sete centavos), sem qualquer alteração no número de ações de emissão da Companhia, entregando, aos acionistas, na proporção de suas participações no capital social, 129.582 ações ordinárias e 631.303 ações preferenciais de emissão de Suzano Petroquímica S.A.

(...)

VI - Segundo consta da fl. 17 do termo de verificação fiscal, ficou consignado nas atas das Assembléias que **a transmissão dos bens do ativo das Companhias, entregues na proporção do capital social reduzido (ações de emissão da Suzano Petroquímica) se daria pelo valor contábil, conforme previsto no artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.**

VII - **Destaca a autoridade fiscal que houve prática de ato simulado pelas pessoas físicas, controladoras das empresas SH, POLAR e BEXMA, na alienação das ações da empresa Suzano Petroquímica S/A (SZPQ) à PETROBRÁS, com o objetivo de submeter o ganho de capital**

à tributação nas pessoas físicas (alíquota de 15%), ao invés de sujeitá-lo ao regime das pessoas jurídicas (34%).

Além dos pontos acima sintetizados, do termo de verificação fiscal que consta a partir da fl. 726 e seguintes, extraio os seguintes pontos:

a) Os acionistas/dirigentes do Grupo Suzano e outros acionistas, membros da Família Feffer, firmaram com a Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRÁS diversos instrumentos com o fim específico de transferir a propriedade do bloco de controle da empresa Suzano Petroquímica S.A. à interessada Petrobrás (fl.727).

b) Tais instrumentos foram: Contrato de Compra e Venda de Ações, em 03.08.2007, termo de fechamento do contrato de compra e venda de ações, em 27.09.2007 e acordo de encerramento, em 30.11.2007.

(...)

e) **Em 03 de agosto de 2007 as empresas SUZANO HOLDING S/A, POLPAR S/A e BEXMA COMERCIAL S/A, tinham a propriedade das ações da SUZANO PETROQUÍMICA S/A, não podendo os acionistas negociarem coisa alheia.** Assim, a Suzano Petroquímica não poderia figurar no contrato apenas como interveniente anuente, mas sim como verdadeira vendedora.

f) As sociedades legalmente constituídas adquirem direitos assumem obrigações e procedem judicialmente, por meio de seus administradores, portanto, quem tinha, a época dos fatos, poder absoluto de dispor das ações eram as pessoas jurídicas acionistas, ou seja, Suzano Holding S.A., Polpar S.A. e Bexma Comercial S.A., e, em consequência, receber o produto da venda.

(...)

i) **Visando atender a interesses comuns, os vendedores fizeram constar das atas das reuniões declarações falsas. O motivo real da redução do capital das empresas foi a venda das ações e não de excesso de capital,** conforme constou de documentos arquivados na JUCESP.

j) Considerando que a PETROBRÁS adquiriu 76.322.383 (setenta e seis milhões trezentas e vinte e duas mil trezentas e oitenta e três) ações preferenciais nominativas de emissão da Suzano Petroquímica S/A. e dentre estas haviam 631.303 (seiscentos e trinta e uma mil, trezentos e três) ações preferenciais que pertenciam ao ativo da POLPAR S.A. que por via de declaração falsa para redução do Capital Social da companhia foram entregues a seus acionistas, em 26.09.2007, para que estes procedessem aos atos societários combinados com a PETROBRÁS quando da venda das ações de emissão da Suzano Petroquímica S/A, em 03.08.2007, a autoridade fiscal lançou o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tendo por base de cálculo o valor do Ganho de Capital indicado à fl. 761, aplicando multa qualificada e arrolando os acionistas como devedores, com base no artigo 124, I, combinado com o artigo 135, ambos do CTN.

(...)

Voto

(...)

Inicialmente, para efeito de registro, destaco que a empresa POLPAR não figura como parte ou anuente no contrato datado de 3/8/2007. Contudo, tendo figurado como anuente no contrato de fechamento de negócio datado de 30/11/2007, em atenção aos argumentos sustentados da tribuna pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional, passo à análise das citadas cláusulas contratuais.

(...)

Da análise das cláusulas contratuais acima indicadas não se extrai a conclusão de que "as obrigações adicionais" elencadas na cláusula 6 (seis) estão a demonstrar que o negócio foi realizado pelas empresas POLPAR, SUZANO e BEXMA. No caso em que os acionistas elencados no contrato preliminar datado de 3/8/2007 prometiam vender ações há de se presumir que a pretensa compradora, quando da definição do negócio, em especial no que diz respeito ao preço, tenha levado em consideração uma série de variáveis, louvando-se, por exemplo, de laudo elaborado pelos auditores e de matérias estratégicas relacionadas às empresas. No momento em que estas viessem, por hipótese, requerer autofalência o preço das ações resultaria aviltado. Isto justifica a cautela da compradora em exigir a anuência das empresas para que estas não praticassem uma série de atos que pudessem alterar as bases do negócio. Em síntese, a cláusula 6 (seis) trata de compromissos das empresas SUZANO e BEXMA frente à Compradora e as cláusulas 2, 3 e 4 (dois e quatro) de obrigações dos acionistas Vendedores frente à Compradora e vice-versa.

Com tais considerações encerro os fundamentos pelos quais não acolho os argumentos de que a cláusula sexta está a demonstrar de que o negócio foi realizado pelas empresas POLPAR, SUZANO e BEXMA e retomo as razões contidas no voto que já li na sessão de 10 de setembro de 2013.

(...)

Somente os sócios ou acionistas que assumem os riscos do negócio têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa. A única hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 174, §1º, da Lei das S/A e ocorre quando da redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento.

No caso dos autos não se tem notícias e sequer é causa da autuação que a redução do capital social tenha resultado no inadimplemento de obrigações assumidas pela empresa POLPAR S/A. Em assim sendo, **não vislumbro fatos ou liame entre fatos, por meio do qual pudesse se dizer que os acionistas decidiram reduzir o capital social com o objetivo de fraudar credores.**

(...)

Neste aspecto, não subsistem os fundamentos do acórdão recorrido, quando menciona que não foi observado o disposto no artigo 173 da Lei das S/A. Consta do termo de verificação fiscal, à fl. 739, que em 13/8/2007 houve reunião da Diretoria da POLPAR que deliberou pela redução do capital social. Tal decisão, no mesmo dia, foi submetida ao Conselho de Administração que aprovou e recomendou que a matéria fosse encaminhada à Assembléia Geral da Companhia.

Em 26 de setembro de 2007, a Assembléia Geral Extraordinária dos Acionistas da POLPAR S.A., aprovou redução do capital social. Assim, **não se pode alegar, ou melhor, agregar como fundamento da autuação o fato de que não fora observado as disposições do artigo 173 da Lei das S/A.**

(...)

O princípio da legalidade consagrado no artigo 5º, II, da Constituição Federal, que preceitua que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei. Assim, diante do disposto no artigo 22, da Lei nº 9.249, de 1995, assegurando ao contribuinte a opção de receber os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, da qual for sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, pelo valor contábil ou de mercado, não se pode exigir que tal devolução se dê pelo valor de mercado, pelo simples fato de que de tal procedimento pode resultar em maior tributo a pagar.

(...)

Em outras palavras, **é juridicamente protegido o procedimento levado a efeito pelas Companhias e seus acionistas por meio do qual se devolve a estes, pelo valor contábil, bens e direitos do ativo da pessoa jurídica (art. 22, caput, da Lei nº 9.249, de 1995).**

(...)

Em outras palavras, é comum a concessão de incentivos em determinadas circunstâncias para favorecer o desenvolvimento econômico ou induzir o destinatário da norma a determinados comportamentos. **A possibilidade do acionista receber seu investimento, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo valor contábil, podendo vir a tributar na pessoa física ao percentual de 15% e não de 34% na pessoa jurídica, não representa distorção do sistema, mas sim opção do legislador como forma de incentivo induzindo que pessoas físicas possam investir em empresas e ao reduzirem estes investimentos ou se retirarem possam recebê-los com a tributação aplicável às pessoas físicas.**

(...)

No momento em que o item 4.3 do citado instrumento destaca que o fechamento do negócio ocorreria no futuro, após uma série de atos a serem observados pelas partes, não há a menor dúvida de que **em 3/8/2007, as partes estavam celebrando contrato preliminar, nos termos dos artigos 462 a 466 do Código Civil, negócio este que veio a se concretizar em 30/11/2007, quando os vendedores outorgaram à compradora os termos de transferência de ações e esta pagou-lhes o preço ajustado, conforme registrado no documento de fls. 338/355.**

(...)

Na prática, a POLPAR tinha ações da empresa Suzano Petroquímica S.A e tinha como acionistas controladores David Feffer; Daniel Feffer; Betty Vaidergorn Feffer; Jorge Feffer; Ruben Feffer e Fanny Feffer. Na condição de acionistas controladores as pessoas aqui nominadas tinham atribuições para decidir se fariam a venda direta, por meio da empresa POLPAR, tributando no percentual de 34%, ou restituíam o investimento aos acionistas, nos termos do artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, para que estes vendessem à PETROBRÁS. **A opção se deu pela restituição do investimento aos acionistas, pelo valor contábil, que utilizaram ditas ações para integralizar capital social de outra empresa, vindo a transferi-las à PETROBRÁS, recebendo o valor correspondente e tributando à alíquota de 15%, prevista para o ganho de capital auferido pelas pessoas físicas.**

(...)

Não se pode exigir imposto de renda da pessoa jurídica nos casos de restituição do investimento pelo valor contábil. **O fato dos acionistas planejarem a redução do capital social visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no artigo 22 da Lei nº 9.430, de 1996,** que é norma indutora de comportamento, colocada no sistema como uma das formas de atrair investimentos às empresas e, a partir de tal fato, alavancar o desenvolvimento econômico." (grifou-se)

Da leitura desta extensa transcrição, depreende-se que o Acórdão nº 1402-001.477 debate operações societárias praticadas pela contribuinte POLPAR S.A. e seus sócios pessoas físicas, com a finalidade de reduzir a carga tributária que viria a incidir sobre o ganho de capital associado à venda de ações da empresa SUZANO PETROQUÍMICA S.A. à PETROBRÁS.

Em 03/08/2007, data em que as ações da SUZANO PETROQUÍMICA ainda eram detidas diretamente pela POLPAR, os sócios pessoas físicas desta última celebraram com a PETROBRÁS um contrato em que se comprometiam a realizar uma série de operações para concentrar em sua posse direta as ações da investida, que seriam na sequência vendidas à pretensa adquirente (na verdade, as ações foram utilizadas para integralizar aumento de capital de outras empresas, criadas especificamente para este fim, que foram alienadas).

A prometida transferência de propriedade direta foi implementada por meio da redução de capital social da POLPAR, aprovada em Assembleia Geral realizada em 26/09/2007 (o capital da empresa seria excessivo em relação às suas finalidades), com consequente entrega das ações da SUZANO PETROQUÍMICA, pelo seu valor contábil, aos acionistas pessoas físicas da contribuinte, conforme previsão do art. 22 da Lei nº 9.249/1995. Finalmente, em 30/11/2007, a alienação se aperfeiçoou com a transmissão das ações da SUZANO PETROQUÍMICA à PETROBRÁS e o recebimento do pagamento pelas pessoas físicas sócias da POLPAR.

A Fiscalização considerou que tal planejamento tributário teria caracterizado ato simulado, por meio do qual se objetivou que o ganho de capital associado à alienação das ações da SUZANO PETROQUÍMICA à PETROBRÁS fosse tributado à alíquota de 15%

(aplicada às pessoas físicas), ao invés dos 34% que seria cabível se a tributação ocorresse na pessoa jurídica originalmente possuidora das ações vendidas.

Considerou a autoridade tributária que as pessoas físicas sócias da POLPAR não poderiam ter celebrado, em 03/08/2007, contrato relacionado à venda das ações porque estas eram, naquela data, "coisa alheia", formalmente detida pela contribuinte POLPAR. Além disso, a contribuinte e seus sócios teriam feito constar em ata declaração falsa, uma vez que a redução de capital social praticada teria se devido não ao excesso de capital, mas à intenção de venda das ações.

Julgando recurso voluntário apresentado pela contribuinte e por seus sócios, a quem foi imputada responsabilidade tributária, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara inicialmente expôs seu entendimento de que o contrato celebrado em 03/08/2007 pelas pessoas físicas não se tratava de um instrumento de compra e venda, mas sim de contrato preliminar previsto nos arts. 462 a 466 do Código Civil de 2002. Além disso, o fato de o contrato prever obrigações para a POLPAR (que não poderia, por exemplo, substituir membros de sua Diretoria ou alterar o estatuto social da SUZANO PETROQUÍMICA) não significaria, segundo a decisão paradigma, que aquela pessoa jurídica seria a real alienante das ações.

Em seguida o acórdão paradigma explana que: i) os acionistas são os únicos legitimados para decidir sobre o montante de capital social necessário para a continuidade das operações das empresas; ii) o art. 173 da Lei nº 6.404/1976 foi integralmente respeitado no caso concreto, uma vez que a redução de capital social não representou fraude a credores e foi regulamentada em Assembleia Geral; iii) o procedimento de devolução, pelas companhias, a seus acionistas, de bens e direitos pelo seu valor contábil é juridicamente protegido pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

Por fim, o Acórdão nº 1402-001.477 conclui que o fato de o capital social da contribuinte ter sido reduzido visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital nas pessoas físicas (alíquota de 15%) ao invés de fazê-lo na pessoa jurídica (alíquota total de 34%) não configura simulação, mas procedimento expressamente previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, que é norma indutora de comportamento idealizada pelo legislador.

Entendido o planejamento tributário praticado pela POLPAR e seus sócios, a autuação realizada pela Fiscalização e a leitura que o Acórdão nº 1402-001.477 fez da situação, estamos aptos a verificar se existe divergência jurisprudencial entre aquela decisão e o acórdão recorrido.

Relembrando, o Acórdão nº 1301-002.609, ora recorrido, entende que, em regra, são legítimas as operações de redução de capital social (prevista no art. 173 da Lei nº 6.404/1976) e de entrega de bens e direitos a valor contábil aos acionistas (albergada no art. 22 da Lei nº 9.249/1995), mesmo que sucedidas da venda dos ativos sob um regime de tributação mais favorável ao sujeito passivo. Todavia, se puderem ser constatados, no caso concreto, indícios de que a formalidade adotada não correspondeu à realidade dos fatos, o planejamento tributário caracterizará simulação que possibilita ao Fisco desconsiderar os efeitos tributários desejados pelo contribuinte.

Comparando os dois casos, concluo não ser possível identificar, entre a hipótese fática analisada pelo Acórdão nº 1402-001.477 e o contexto debatido nos presentes autos, semelhanças fáticas que permitam concluir que as decisões distintas exaradas pelo

acórdão paradigma (favorável aos sujeitos passivos) e pelo acórdão recorrido (desfavorável aos sujeitos passivos) tenham efetivamente se devido a posições jurídicas antagônicas que possam configurar a divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

A exemplo do que foi constatado quanto ao Acórdão nº 1201-001.809, primeiro paradigma indicado pelos sujeitos passivos, também no caso concreto julgado pelo Acórdão nº 1402-001.477 não se encontra nenhuma característica fática semelhante àquelas que o acórdão recorrido considerou como sendo indícios de que a formalidade adotada pelo grupo MATONE teria se distanciado da verdade dos fatos desejados.

Nas operações societárias protagonizadas pela empresa POLPAR, não foram apontados pela Fiscalização provas de que a justificativa de excesso de capital social, apresentada para fins de redução de capital, seria falsa. Conforme relata o acórdão paradigma, o capital social foi reduzido de R\$ 1.735.668,24 para R\$ 988.678,87, ou seja, em percentual bastante razoável, superior a 40%. Da mesma forma, não foi noticiada a existência de dívidas dos acionistas pessoas físicas para com a POLPAR ou a atuação da contribuinte como verdadeira possuidora das ações da SUZANO PETROQUÍMICA após sua entrega aos sócios pessoas físicas.

Na realidade, o que motivou a lavratura dos autos de infração debatidos pelo acórdão paradigma foi o fato de os acionistas da POLPAR terem assinado contrato tratando da futura alienação das ações da SUZANO PETROQUÍMICA enquanto as possuíam de maneira apenas indireta, antes de recebê-las por meio da operação prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/1995. Ou seja, situação quase contrária àquela considerada pelo acórdão recorrido como indício de simulação, em que a pessoa jurídica, apesar de já não mais possuir as ações negociadas, seja direta ou indiretamente, continuou agindo como a real possuidora.

Assim, não se pode concluir que o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, se aplicado ao caso julgado pelo Acórdão paradigma nº 1402-001.477, levaria a decisão divergente. As diferenças fáticas existentes entre os casos concretos contrapostos impedem que os entendimentos jurídicos possam ser comparados para fins de caracterização de divergência jurisprudencial quanto à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso".

Por fim, no que atine a esta matéria, existe um terceiro acórdão paradigma, indicado no recurso especial subscrito pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e pelo responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE.

Trata-se do Acórdão nº 1401-002.307, exarado no processo administrativo tributário nº 19515.004547/2010-92, em que figura como contribuinte a pessoa jurídica BEXMA COMERCIAL. Esta empresa foi citada no Acórdão nº 1402-001.477, paradigma que acabou de ser analisado, porque participou do mesmo planejamento tributário relatado naquele julgado, por meio do qual pessoas físicas sócias das empresas POLPAR e BEXMA (e também da SUZANO HOLDING) receberam de suas investidas ações da SUZANO PETROQUÍMICA com a finalidade de vendê-las à PETROBRÁS e tributar o respectivo ganho de capital sob um regime mais vantajoso. Os números dos processos administrativos são inclusive contíguos (o da POLPAR é nº 19515.004548/2010-37), o que demonstra que o mesmo planejamento tributário foi analisado por ambos.

Sendo assim, muitas das características fáticas já descritas para o caso da POLPAR são encontradas também no Acórdão nº 1401-002.307, que se refere à BEXMA. As informações já expostas não serão repetidas nos trechos do julgado que passam a ser transcritos, cujo exame é necessário para fins de verificação da existência de dissídio jurisprudencial em face do acórdão recorrido:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2007

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê 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.

Quando os bens, tanto na integralização quanto na devolução de participação no capital social, forem entregues/avaliados por montante superior ao que consta da declaração da pessoa física ou valor contábil da pessoa jurídica, a diferença a maior será tributada como ganho de capital (Inteligência dos artigos 22, § 4º e 23, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

Não seria lógico exigir ganho de capital quando os bens e direitos fossem entregues pelo valor de mercado na integralização de capital social e não se admitir a devolução destes, aos acionistas, pelo valor contábil.

INTERESSE PROTEGIDO E NORMA INDUTORA DE COMPORTAMENTO.

É juridicamente protegido o procedimento levado a efeito pelas Companhias e seus acionistas por meio do qual se devolve a estes, pelo valor contábil, bens e direitos do ativo da pessoa jurídica (art. 22, caput, da Lei nº 9.249, de 1995).

Diante do fato de que o acesso a recursos junto ao mercado financeiro, de que necessitam as empresas, está ligado, em parte, ao capital social das Companhias, a regra que permite a devolução da participação acionária pelo valor contábil, sem que isto implique em custo tributário ao titular dos recursos, se constitui em norma indutora de comportamento que tem por finalidade aumentar o capital social das empresas, garantindo a devolução destes aos sócios acionistas, pelo valor contábil, sem exigência de tributação neste ato.

Ademais, o fato de os acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462

e 463 do Código Civil, com cláusulas suspensivas, visando a subseqüente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro.

No caso concreto, não se pode confundir os contratos preliminares feitos entre os titulares das ações e o contrato definitivo que foi o instrumento que materializou e conferiu validade e eficácia na transação feita entre os titulares das ações e a empresa adquirente.

(...)

Relatório

(...)

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 702 a 739) que faz parte integrante dos autos de infração detalha o procedimento fiscal levado à efeito, cujos principais trechos são a seguir reproduzidos:

(...)

Ressaltamos também o fato da empresa Bexma Comercial S.A. adquirir em pregão da Bolsa de Valores, em 20.09.2007, todo o lote de ações da Suzano Petroquímica S.A., de propriedade da empresa Bizma Investments LLC.

Tal lote constituído de 7.063.000 ações Preferenciais Nominativas que, conforme acordado pelas partes no Contrato de Compra e Venda de Ações, necessariamente seriam entregues aos acionistas membros da Família Feffer.

(...)

No que se refere à empresa BEXMA COMERCIAL SA., foi realizada reunião da Diretoria da empresa em 25 de setembro de 2007, a qual foi presidida pelo Senhor David Feffer, o qual esclareceu que a reunião tinha por objetivo examinar, discutir e formular proposta, a ser submetida aos Acionistas, de aumento e redução do capital social da Companhia.

Em 26 de setembro de 2007, às 09 h, no edifício da sede social, foi realizada a Assembléia Geral Extraordinária dos Acionistas da BEXMA COMERCIAL SA., cuja pauta consistiu na apreciação da proposta da Diretoria, no sentido de aumento e redução do capital social da Companhia, conforme constou das atas da Diretoria.

As deliberações foram tomadas por unanimidade no sentido de aumento e redução do capital nos termos propostos, sendo a ata assinada por David Feffer como Presidente da Mesa e por Procuração de Betty Vaidergorn Feffer e o advogado Fábio Eduardo de Pieri Spina, por Procuração representando os acionistas Daniel Feffer, Jorge Feffer e Ruben Feffer.

Como se viu pelo que foi exposto, as Assembléias Gerais Extraordinárias cujas pautas basicamente consistiam na redução do capital das respectivas empresas foram realizadas todas no mesmo

dia, ou seja, em 26 de setembro de 2007, **sendo importante destacar a situação da empresa Bexma Comercial S.A., que na mesma data da AGE, aumentou e diminuiu o capital social.**

II.3.4 Empresa Bizma Investments LLC.

Pelo Contrato de Compra e Venda de Ações, firmado em 03 de agosto de 2007, os membros da Família Feffer deveriam efetivar ou fazer com que fosse efetivada a transferência das ações da Suzano Petroquímica S.A., em poder da empresa BIZMA INVESTMENTS LLC para a primeira empresa resultante da reorganização societária, ou seja, a NEWCO I, DAPEAN PARTICIPAÇÕES S/A.

Para atender a este comando contratual, **a empresa BEXMA COMERCIAL S/A adquiriu as ações de emissão da Suzano Petroquímica que estavam no domínio da empresa BIZMA INVESTMENTS LLC, no pregão de 20.09.2007, da Bovespa,** conforme determina a Resolução BACEN nº 2.689/2000, por ser a Bizma Investments LLC empresa com sede no exterior.

Cabe ressaltar que a compra das ações de emissão da Suzano Petroquímica S/A. de propriedade da BIZMA INVESTMENTS LLC pela BEXMA COMERCIAL S/A. "se deu por determinação das pessoas físicas controladoras das empresas, como parte de reorganização societária realizada com o objetivo de viabilizar a transferência, à PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS, da totalidade da participação societária que os controladores possuíam, de forma direta e indireta, na SZPQ, nos termos estabelecidos no "CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE AÇÕES" firmado em 03.08.2007." Estas ações adquiridas em Bolsa, juntamente com as possuídas anteriormente pela BEXMA, foram entregues aos Acionistas, membros da Família Feffer, quando da redução do capital social.

Com relação à BIZMA INVESTMENTS LLC, trata-se de empresa, com sede e domicílio fiscal em, 1209 Orange Street Wilmington, Delaware, **Estados Unidos da América,** inscrita no CNPJ sob o nº 07.780.823/000126, **constando como seu representante no Brasil, o BANCO ALFA DE INVESTIMENTOS S/A. sendo seus sócios os senhores David Feffer e Jorge Feffer,** conforme contrato social traduzido pela tradutora juramentada Ana Lúcia Bove da Costa Boucinhas, matriculada na JUCESP sob nº 455.

Os fatos acima apontados indicam que esta transação acionária ocorrida na BOVESPA, em 20.09.2007, teve a maculá-la, informações privilegiadas com flagrante violação das regras do mercado de capitais.

Para que a BEXMA pudesse comprar as citadas ações de emissão da Suzano Petroquímica S/A. na BOVESPA os acionistas da BEXMA aportaram-lhe R\$ 69.000.000,00 (sessenta e nove milhões de reais) em dinheiro, fato que ocorreu em 20.09.2007.

Adquiridas as 7.063.000 Ações Preferenciais Nominativas, na operação de compra ocorrida na BOVESPA, pela BEXMA estas juntamente com as anteriormente detidas pela última empresa foram

entregues aos acionistas, em 25.09.2009, totalizando a quantidade de ações preferenciais nominativas de emissão da Suzano Petroquímica S/A transferidas a eles pela BEXMA 11.414.000 (onze milhões quatrocentas e quatorze mil).

(...)

IV - DO DIREITO

(...)

Como vimos o artigo 173 da Lei 6.404/76, destinado a amparar o procedimento, não foi atendido quando da redução do capital das companhias Suzano Holding S/A, Polpar S/A e Bexma Comercial S/A, ou seja, restou evidente a infração a esse dispositivo legal, o que invalida o resultado.

Este comportamento deixa caracterizada a prática de simulação, nos termos do inciso II do §1º do artigo 167 do Código Civil, Lei nº 10.406/2002, sem olvidar que a simulação afeta a validade do ato jurídico, conforme explicitado pelo artigo, a saber: (...) A simulação pressupõe que se procure fingir, disfarçar, mostrar o irreal como verdadeiro o que leva à invalidação do ato praticado, não sendo suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo, a teor do que estabelece o Código Civil de 2002. Motivo da redução do capital, venda das ações, motivo alegado, excesso de capital. (...)

(...)

Voto

(...)

O cerne da questão a ser decidida reside está no fato de se verificar a legitimidade da realização de um rearranjo societário realizado pelas pessoas físicas detentoras das ações e que firmaram contrato de venda com a Petrobrás e a consequente impossibilidade de descaracterização das operações pelo fisco considerando que a operação foi simulada com vistas a reduzir a tributação.

(...)

1 - EXERCÍCIO DO DIREITO DE PROPRIEDADE - A operação foi realizada, desde o início, pelos sócios pessoas físicas da empresa. No presente caso, no meu entender, **não havia nenhum impedimento legal ou contratual a limitar o direito de propriedade por parte dos sócios pessoas físicas.** Veja-se que é princípio do direito de que quem pode o mais pode o menos. Ora, se os sócios podem livremente entregar suas ações para integralização em empresa específica com poderes para lhes representar em sociedade controladora da SZPQ, podem, igualmente, determinar junto a esta sociedade a realização da redução de capital e a devolução destas mesmas ações.

(...)

Por isso, neste caso mantenho o posicionamento de que **a redução de capital e devolução das ações antes integralizadas aos sócios não**

pode ser considerado ato ilegal, posto que submetido ao exercício do direito de propriedade dos titulares do direito que ainda o possuíam, mesmo que de forma indireta.

2 - LEGALIDADE DA REDUÇÃO DE CAPITAL - No que tange à redução de capital e devolução das ações aos sócios, já havia me pronunciado no sentido da legalidade. Neste julgamento apenas reforço este entendimento. Conforme precedentes deste CARF, a realização da redução pelo valor contábil do bem ao sócio, sem a caracterização da DDL, foi opção realizada pelo legislador com as consequências legais. Por isso, utilizo os precedentes neste sentido para considerar válida a autuação (sic).

(...)

3 - POSSIBILIDADE DE OPÇÃO DOS ACIONISTAS - Neste ponto cabe ressaltar que **ao permitir a possibilidade de redução de capital pelo valor contábil sem a apuração de ganho do sócio, a lei atribuiu ao sócio acionista a opção de escolher dentre as alternativas possíveis, a mais benéfica aos seus interesses.** Como já dito no item 1, quem pode o mais pode o menos. Se os acionistas podem dispor de seu patrimônio entregando-o a uma sociedade, também pode deliberar em sentido contrário, recebendo de volta estas mesmas ações quando necessário. Assim, a opção de tributação é facultada pelas normas, como mais abaixo iremos detalhar.

Para melhor reforçar o argumento devemos considerar que o acionista controlador, caso queira, pode até determinar o encerramento das atividades da empresa que seria o pior cenário, quanto mais reduzir seu capital.

4 - OPÇÃO DO LEGISLADOR - (...)

Ora, **se o legislador, que é o detentor do poder de determinar as normas de tributação não se interessa em igualar as alíquotas e impedir a realização do planejamento tributário (*no taxation without representation*) não há, no meu entender, como o poder executivo, por meio de seus órgãos de fiscalização, considerar abusivo este tipo de planejamento quando inexistente causa limitadora do direito de disposição das ações ou atribuição a outrem.**

(...)

No presente caso, verifica-se que desde o início o contrato de venda de ações foi firmado inicialmente pelo conjunto de sócios proprietários das ações da SZPQ. Diferente do que ocorreu em recente julgado de minha relatoria nesta turma, o princípio da entidade, aplicado ao caso, implica que **o patrimônio a ser disponibilizado no processo de compra e venda de ações era, desde o início de propriedade dos sócios que, direta ou indiretamente possuíam ações da SZPQ e se comprometeram com a PETROBRÁS a aliená-las e, em consequência o controle da referida companhia.**

Os atos societários que se realizaram posteriormente à assinatura do contrato de alienação decorrem exatamente deste contrato e das obrigações nele assumidas, quanto os sócios pessoas físicas se comprometem à criação de novas companhias e à incorporação nestas das

ações a serem da SZPQ para que a Petrobrás pudesse realizar a compra da companhia e, conseqüentemente do controle acionário, sem qualquer intercorrência dos demais sócios das empresas ou responsabilização por passivos.

Veja-se que o conteúdo contratual foi assumido, desde o início pelas pessoas físicas que indiretamente detinham o controle acionário das companhias de interesse da Petrobrás. Por isso, diferentemente de outro caso analisado em que fui reator nesta Turma, entendo que **os sócios pessoas físicas, nesta hipótese, detinham o pleno direito de alienação de suas ações, mesmo que utilizadas, por estes, em integralização de capital**

Militando neste entendimento, aproveito para transcrever trechos do voto proferido no acórdão nº 1402-001.477, da 4ª. Câmara, da 2ª Turma Ordinária desta 1ª Seção do CARF em julgamento relativo ao mesmo caso, onde empresa situada em posição semelhante à da recorrente teve julgado procedente o recurso voluntário. Desde já salientamos que nos trechos onde se lê como interessado a empresa POLPAR, leia-se, BEXMA, vez que os fatos e fundamentos se aplicam *ipsis literis* aos dois casos. Vejamos a transcrição excertos desta decisão.

(...)

Comungando deste entendimento, no sentido de que a redução de capital realizada, mesmo que desconsiderada pela fiscalização sob o argumento de planejamento tributário abusivo, além de estar adequada aos preceitos legais, importou na realização de objetivos negociais realizados pelas pessoas físicas, proprietárias indiretas das ações que, nesta condição, exercendo o seu direito de propriedade, contrataram a sua venda para a Petrobrás que, como interessada compradora, estabeleceu os requisitos a serem realizados pelos vendedores.

Entendo, por conseguinte não haver óbice legal aos atos praticados em vistas à consecução do objetivo de alienação do controle acionário da SZPQ.

Assim, verificando-se a existência do direito dos alienantes de praticar os atos de alienação para entrega das ações sem impedimentos aos compradores, configura-se o motivo comercial a justificar as operações realizadas anteriormente à venda, razão pela qual voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário." (grifou-se)

Observa-se que a atuação da empresa BEXMA no planejamento tributário empreendido para alienar as ações da SUZANO PETROQUÍMICA à PETROBRÁS foi praticamente igual àquela já verificada para a empresa POLPAR, contribuinte que figura no Acórdão nº 1402-001.477.

Identificam-se apenas duas diferenças entre as situações das duas empresas. Diferentemente da POLPAR, a BEXMA: i) adquiriu, em pregão da bolsa de valores, junto à empresa BIZMA INVESTMENTS LLC, parte das ações da SUZANO PETROQUÍMICA que posteriormente foram entregues aos seus acionistas pessoas físicas; e ii) a Assembleia Geral dos acionistas que decidiu pela redução de seu capital social (a partir da qual se deu a

devolução das ações da SUZANO PETROQUÍMICA aos acionistas pessoas físicas) também determinou a realização de uma operação de aumento do capital.

Embora tais fatos não sejam muito explorados pelo acórdão paradigma, verifica-se no processo que eles estão ligados. A BEXMA recebeu um aporte de recursos de seus acionistas pessoas físicas para fins de aquisição de 7.063.000 ações da SUZANO PETROQUÍMICA no pregão da bolsa de valores. Estas ações foram juntadas às que a BEXMA já possuía e posteriormente entregues aos acionistas pessoas físicas em decorrência da redução do capital social da empresa. No total, foram entregues 11.414.000 ações da SUZANO PETROQUÍMICA aos sócios pessoas físicas.

O saldo líquido de redução do capital social, segundo o Termo de Verificação Fiscal, foi de R\$ 6.055.433,00, equivalente a 65% do capital social que a BEXMA tinha antes da realização da Assembleia Geral.

Portanto, considero que tais características não diferenciam de forma relevante o contexto fático analisado pelo Acórdão nº 1401-002.307 (BEXMA) daquele debatido pelo Acórdão nº 1402-001.477 (POLPAR).

Sendo assim, remeto-me às considerações já feitas em relação àquele julgado, que me levaram à conclusão de que as diferenças entre as situações fáticas abordadas nos acórdãos recorrido e paradigma não permitem que os entendimentos jurídicos adotados por cada decisão possam ser comparados para fins de caracterização de divergência jurisprudencial. Não se pode comprovar, portanto, que exista entre o Acórdão nº 1301-002.609 (recorrido) e o Acórdão nº 1401-002.307, o dissenso jurisprudencial requerido pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Diante de todo o exposto e da não caracterização de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e as três decisões paradigmas indicadas pelos sujeitos passivos acerca da matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso", voto por NÃO CONHECER dos recursos especiais da contribuinte e dos responsáveis tributários quanto a esta matéria.

3) Preliminar de não conhecimento do recurso especial de MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE quanto à matéria "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio"

A contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e o responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE narram, em seu recurso especial, que o Acórdão nº 1301-002.609 teria mantido a aplicação da multa qualificada por considerar presente o intuito de fraude nas operações analisadas nos presentes autos.

Mas tal constatação se deveria ao fato de a decisão tratar, de forma equivocada, os institutos de "sonegação", "fraude" e "conluio", necessários para a qualificação da multa de ofício (nos termos do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964), como meras consequências inevitáveis da prática de atos simulados que impliquem em redução da carga tributária. Assim, na fundamentação adotada pelo acórdão

recorrido, seria impossível identificar a separação entre "simulação com fraude" e "simulação sem fraude".

Os recorrentes afirmam que, no caso analisado pelo acórdão recorrido, a contribuinte se valeu apenas de "*condutas expressamente permitidas*", não tendo havido a "*imputação da prática de qualquer ilícito*" além da simulação. Assim, ao admitir a aplicação da multa de ofício qualificada a uma situação em que apenas se identificou a ocorrência de "simulação sem fraude", o acórdão recorrido teria ido de encontro às conclusões construídas nas decisões apontadas como paradigmas: Acórdãos nº 1401-001.697 e nº 9101-002.189.

O Acórdão nº 1401-001.697 expõe, segundo os recorrentes, o entendimento jurídico de que a mera identificação de atos simulados não é suficiente para imputar aos contribuintes a prática de sonegação, fraude ou conluio, condutas legalmente exigidas para fins de qualificação da multa de ofício. Segundo o julgado, se for constatada simulação, mas não a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, os efeitos fiscais do ato simulado podem ser desconsiderados pela autoridade tributária, mas a multa de ofício não pode ser qualificada.

No mesmo sentido apontaria o Acórdão nº 9101-002.189, segundo paradigma trazido pelos recorrentes. A decisão defenderia que a qualificação da multa de ofício não pode ser adotada diante da simples constatação da prática de atos simulados que tenham provocado redução da carga tributária, sendo necessário para tal a comprovação da prática dolosa de atos ilícitos com violação da legislação tributária.

Analisando as alegações dos recorrentes, a Fazenda Nacional arguiu preliminarmente que o recurso não poderia ser conhecido em relação à matéria "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio" porque, ao contrário do defendido pelos recorrentes, o acórdão recorrido teria efetivamente enquadrado a conduta da contribuinte como fraude, sonegação e conluio, e não somente como simulação. Tal fato inviabilizaria a configuração de divergência jurisprudencial nos termos defendidos pelos recorrentes.

Entendo que assiste razão à Fazenda Nacional nesta discussão.

Examine-se, inicialmente, o trecho do voto condutor do acórdão recorrido que defendeu a manutenção da multa de ofício qualificada, assim como seu reflexo na ementa:

"MULTA QUALIFICADA.

Constituem fatos que, em seu conjunto, evidenciam intuito de fraude e implicam a qualificação da multa de ofício a realização de operações em reduzido lapso temporal, o protagonismo da atuada em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhe competia, a interdependência das partes, a incoerência da operação com a lógica da atividade desenvolvida e a conseqüente falta de propósito negocial.

(...)

A caracterização da fraude tributária consiste no fato da atuada ter deixado de contabilizar em sua escrituração contábil ECD - a operação de alienação da participação que detinha na Benvindo!, bem como o custo desse investimento, omitindo do lucro líquido do período. No seu lugar, implementou uma simulada redução de capital social, promovendo a

escrituração contábil da baixa do investimento pelo ato de devolução de capital em favor da controladora, que atuou como interposta pessoa no negócio para recebimento dos valores da venda, contabilizando o ganho como se decorrente de sua atividade, com fins de aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas que acumulava em sua escrituração fiscal.

Dessa forma, a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% foi regular e encontra amparo na legislação tributária. Como bem analisado pela decisão recorrida, *"o desenho das operações entre partes relacionadas, com contrariedade à lógica das condições subjacentes, e o protagonismo da atuada quando em tese não mais detinha os ativos são fatores que levam à conclusão de que havia o objetivo ocultar a atuada e a natureza material dos fatos, com base nesses artifícios"* (fls.1.665).

Assim, restou suficientemente demonstrado que o grupo Matone intercalou na operação de alienação de ações da Bem-Vindo! a controladora Matone Participações, que ocupou formalmente a posição de alienante quando, na verdade, a real vendedora das ações era a própria recorrente, Matone Investimentos S/A. As operações foram todas realizadas para que a controladora aproveitasse os prejuízos fiscais e ocultasse os rendimentos advindos com a alienação das ações da Bem-Vindo! detidas pela recorrente. **Logo, não há a menor dúvida da caracterização da fraude, tendo em vista a simulação dos negócios pactuados, visando à redução da carga tributária da fiscalizada.**

O conluio também ocorreu, pois é evidente a manifestação da vontade entre as empresas do Grupo na operação simulada, pois os sócios da empresa controladora, Matone Participações, são os mesmos representantes da atuada, Matone Investimentos, e também os mesmos que controlavam e representavam a empresa Bem-Vindo! e o Banco Matone (adquirente final das ações da Bem-Vindo!). **Referido controle acionário e representativo se mostra decisivo, portanto, para configurar a evasão fiscal.**

Da mesma foram, **também se reconhece a caracterização de dolo, pois as provas colhidas no processo bem demonstram a existência dos requisitos necessários a sua configuração, ou seja, o elemento intelectual e o volitivo, pois forçoso reconhecer que os sócios do Grupo Matone agiram de forma livre e consciente, com a finalidade tão-somente de reduzir ilicitamente a carga tributária.**

Qualquer pessoa que desenvolva atividade econômica por meio de empresa tem consciência de que ela deve existir de fato e não apenas no papel, isto é, deve desenvolver efetivamente a atividade para qual foi criada. A empresa atuada também tinha consciência de que era a real vendedora e estava alienando ações da então ligada Bem-Vindo!, não sem antes ocultar o ganho de capital dessa venda mediante ato dissimulado de redução do capital em face de suposto excesso, cujo propósito final foi compensar prejuízos da controladora.

Ao final, todos os atos praticados, na essência, não tinham finalidade civil, comercial ou econômica, mas tão-somente gerar evasão fiscal. Portanto, **tem-se a prova do elemento volitivo, qual seja, a vontade de reduzir ilicitamente a carga tributária.**" (grifou-se)

Verifica-se que não procede a alegação dos sujeitos passivos de que o acórdão recorrido teria decidido pela manutenção da multa de ofício qualificada com base apenas na constatação de simulação, erroneamente considerada como equivalente a fraude, sonegação, conluio ou dolo.

O acórdão apresenta suas razões de decidir pela configuração de fraude, conluio e dolo (além de evasão fiscal), não se baseando em simples equiparação entre tais institutos e a simulação constatada. O i. Conselheiro Relator apenas não expõe novamente todos os elementos fáticos que fundamentaram sua decisão neste sentido porque estes já haviam sido exaustivamente explorados na parte inicial do voto, na qual se tratou dos lançamentos de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital omitido pela contribuinte.

Prova disso é que a ementa enumera, na parte que trata especificamente da qualificação da multa de ofício, os elementos probatórios que fundamentaram a decisão do colegiado pela sua manutenção: realização de operações em reduzido lapso temporal; protagonismo da autuada em aspectos relevantes do negócio que, em tese, não mais lhe competia; interdependência entre as partes; incoerência da operação com a lógica da atividade desenvolvida; falta de propósito negocial.

Como se sabe, a ementa é parte integrante da decisão e deve ser interpretada juntamente com o voto prevalente acerca das matérias julgadas.

Além disso, registre-se que o voto do i. Conselheiros Relator menciona, diferentemente do que defendem os recorrentes, a prática de atos ilícitos pela contribuinte, e não somente de simulação livre de ilicitude. Neste sentido os trechos "(...) *prova do elemento volitivo, qual seja, a vontade de reduzir **ilicitamente** a carga tributária.*" e "(...) *finalidade tão-somente de reduzir **ilicitamente** a carga tributária.*".

Obviamente, pode-se discutir se a fundamentação apresentada pelo acórdão recorrido seria suficiente para amparar a qualificação da multa de ofício. Mas tal debate seria cabível apenas na discussão do mérito da matéria, depois de devidamente conhecida.

O que os recorrentes pretendem é adentrar na interpretação do entendimento exposto pelo acórdão recorrido para concluir que, apesar de ali se falar em fraude, sonegação, conluio e dolo, na verdade estar-se-ia tratando apenas de simulação. A partir desta premissa, estaria configurada divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e acórdãos que defendem que a qualificação da multa de ofício só é possível diante de quadros de "simulação com fraude".

Entendo impossível tal pretensão. Certo ou errado, o acórdão recorrido expôs seu entendimento pela caracterização de fraude, sonegação, conluio e dolo e, como consequência, manteve a aplicação de multa de ofício qualificada. Assim, não se caracteriza dissídio jurisprudencial entre esta decisão e outras que defendem a necessidade de "simulação com fraude" para a imputação de multa de ofício no percentual de 150%. Tais decisões defendem, no fim das contas, a mesma coisa.

Diante de todo o exposto, não restando cumprido requisito básico de admissibilidade recursal fixado pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, voto por NÃO CONHECER do recurso especial interposto por MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE em relação à matéria "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em

operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio".

4) Preliminar de não conhecimento dos recursos especiais quanto à matéria "responsabilização, nos termos do art. 135, III, do CTN, dos administradores de empresa que promovem operações de planejamento tributário que, embora possam ser desconsiderados pelo Fisco, não configuram sonegação, fraude ou conluio"

Os recorrentes MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE relatam também que o acórdão recorrido teria reputado presente o liame de responsabilidade tributária dos administradores da empresa autuada nos termos do inciso III do art. 135 do CTN, entendendo como elemento suficiente para isso a verificação de suposta prática de atos simulados com o objetivo de reduzir a carga tributária. Assim, a identificação de atos promovidos com o único desiderato de economia tributária, sem substância econômica, em alegada simulação, bastaria para justificar a responsabilização dos administradores.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria divergido do entendimento adotado em precedentes do CARF indicados como paradigmas: Acórdãos nº 1401-001.675 e nº 1401-002.070. Estes julgados entenderiam que a responsabilização dos administradores dos contribuintes, nos termos do art. 135, III, do CTN, demanda a constatação de fraude e sonegação penais, não bastando a mera identificação de atos de planejamento tributário desconsiderados pelo Fisco em razão da ocorrência de simulação.

Os responsáveis tributários ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE também tratam da matéria em seu recurso especial. Apesar de não discorrerem muito acerca da divergência jurisprudencial que defendem, os recorrentes colocam lado a lado trechos do Acórdão nº 1301-002.609, recorrido, e do Acórdão nº 1402-001.477, único paradigma indicado em relação à responsabilização tributária dos administradores da contribuinte.

Nos trechos transcritos, é possível identificar que o acórdão recorrido teria concluído que os diretores da contribuinte *"utilizaram-se de operação societária (redução de capital social) para aparentar legalidade em operação que visava um benefício tributário que não seria alcançado se não fosse através do uso da simulação. Assim, através de seus diretores, a recorrente mascarou que seria ela a real alienante das ações da empresa BEM-VINDO!"*.

Em outras passagens da transcrição, verifica-se que o acórdão recorrido afirma que os sócios do grupo MATONE (administradores da contribuinte autuada) teriam agido de forma livre e consciente, visando tão-somente reduzir ilicitamente a carga tributária decorrente da venda das ações da BEM-VINDO!, tendo restado demonstrada a existência dos requisitos necessários à caracterização de seu dolo: os elementos intelectual e volitivo. A mencionada atuação dos administradores referir-se-ia à confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude à lei societária, que promoveu a interposição da controladora MATONE PARTICIPAÇÕES no negócio de alienação das ações da empresa BEM-VINDO! ao BANCO MATONE.

Já o acórdão eleito como paradigma, analisando situação semelhante à encontrada nos presentes autos (segundo os recorrentes), teria concluído que o fato de os administradores do contribuinte terem conduzido suas condutas tendo por norte interpretação

feita em face do art. 22 da Lei nº 9.249/1995 implicaria na inoccorrência de fraude, dolo ou simulação e na inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou estatutos, única situação que poderia conduzir à responsabilidade tributária dos diretores do contribuinte com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Após analisar as alegações dos sujeitos passivos, a PGFN trouxe, nas contrarrazões que opôs aos recursos especiais, arguição preliminar pelo seu não conhecimento em relação à matéria que trata da responsabilização tributária dos administradores da contribuinte.

De forma sucinta, a Fazenda Nacional defende que o recurso de MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE não pode ser conhecido porque os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido para manter a responsabilização dos administradores não se restringiram ao enquadramento das operações como simulação, ao contrário do alegado pelos recorrentes.

Já recurso especial apresentado por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE não poderia ser conhecido porque os acórdãos cotejados partiram de pressupostos totalmente distintos ao tratar da responsabilização tributária dos administradores dos contribuintes: enquanto a decisão paradigma entendeu que no caso ali analisado não havia simulação, fraude, dolo ou conluio, o acórdão recorrido considerou comprovadas estas ocorrências.

Uma vez mais, considero pertinentes as colocações da Fazenda Nacional.

A responsabilização tributária dos três diretores da contribuinte foi mantida pelo acórdão recorrido nos seguintes termos:

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

Da responsabilização dos Diretores

Conforme visto no relatório, a fiscalização promoveu a inclusão do Diretor Presidente Alberto Davi Matone, do Diretor Vice-Presidente Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila e do Diretor Daniel Matone como responsáveis solidários em relação aos créditos tributários constituídos contra a empresa autuada, Matone Investimentos S/A.

No entender da fiscalização, os referidos Diretores teriam dado azo à interposição da controladora através da confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude à lei societária em 28/09/2009, o que implicaria em ofensa aos arts. 117, §1º, "f", 154, 173 e 245 da Lei nº 6.404/76. Confira-se:

440. A Fiscalização aplica o disposto no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional, com fins de imputar responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário ora constituído aos Diretores

da FISCALIZADA, que detinham o poder de administração e deram azo a INTERPOSIÇÃO DA CONTROLADORA através da confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude a lei societária em 28/09/2009.

441. Os Administradores infringiram à Lei Societária, mais precisamente os arts. 117, §1º, "f", 154, 173 e 245 da Lei nº 6.404/76, por utilizar operação societária (redução de capital social) para aparentar legalidade em operação que visava um benefício tributário que não seria alcançado se o curso normal das operações fosse mantido, e assim, por via societária transversa, contabilizaram a operação da FISCALIZADA na escrituração contábil e fiscal da CONTROLADORA e aproveitaram os prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores que a CONTROLADORA mantinha, compensando-os sobre o tributo gerado pelo ganho auferido pela FISCALIZADA.

Por outro lado, as recorrentes negam a ocorrência de infrações à lei que ensejassem a responsabilidade dos administradores da empresa autuada, bem como a falta de descrição individualizada de suas condutas e, subsidiariamente, argumentam que a responsabilização deveria restringir-se ao diretor-presidente, por força do cargo exercido e por exercer controle majoritário da autuada.

Pois bem. Concordo com as recorrentes quando afirmam que para atribuir-se responsabilidade aos Diretores da empresa autuada, deveria a fiscalização comprovar que os coobrigados teriam agido com excesso de poderes, ou extrapolando as suas atribuições próprias de gestão.

Porém, no caso, entendo que **restou devidamente comprovado que os referidos Diretores utilizaram-se de operação societária (redução de capital social) para aparentar legalidade em operação que visava um benefício tributário que não seria alcançado se não fosse através do uso da simulação. Assim, através de seus Diretores, a recorrente mascarou que seria ela a real alienante das ações da empresa Bem-Vindo!**.

Veja-se que o desenho das **operações entre partes relacionadas**, sempre tendo como participações os mencionados Diretores, que, aliás, assinaram as respectivas Atas, com vício de causa, com **contrariedade à lógica das condições subjacentes**, com o **protagonismo da empresa autuada quando em tese não mais detinha os ativos**, são fatores que levam a conclusão de que havia o objetivo de ocultar a empresa autuada e a natureza material dos fatos, com base em artifícios.

É evidente o conluio entre as empresas do Grupo na operação simulada, pois os sócios da empresa controladora, Matone Participações S/A, são os mesmos representantes da autuada, Matone Investimentos, e também os mesmos que controlavam e representavam a empresa Bem-Vindo! e o Banco MATONE (adquirente final das ações da Bem-Vindo!). Referido controle acionário e representativo se mostra decisivo, portanto, para configurar a **evasão fiscal**.

Portanto, também não se tem dúvidas acerca da **presença do elemento subjetivo** da conduta dos referidos Diretores, pois as provas colhidas no processo bem demonstram a existência de que eles tinham **consciência do**

que estavam fazendo e vontade de praticar a conduta reprovável. Logo, os sócios do grupo MATONE, especificados nos autos, agiram de forma livre e consciente, com a finalidade de reduzir ilicitamente a carta tributária.

Quanto ao pedido subsidiário de exclusão de dois Diretores, tal pedido não deve ser atendido, pois restou demonstrado que **todos realizaram atos com excesso de poderes, ou extrapolando as suas atribuições próprias de gestão.** Assim, nego provimento ao recurso neste item, para manter a responsabilidade dos coobrigados." (grifou-se)

Constata-se que o acórdão recorrido manteve a responsabilização tributária dos administradores da MATONE INVESTIMENTOS por entender que teria restado comprovado nos autos que sua atuação configurou fraude, conluio, dolo e evasão fiscal.

Tal fundamentação veio reafirmar o que o acórdão recorrido já havia exposto ao decidir pela inoponibilidade dos efeitos do planejamento tributário e pela qualificação da multa de ofício. A decisão inclusive menciona, como razões de decidir pela manutenção da responsabilização tributária, considerações já feitas anteriormente no voto, a respeito das operações realizadas entre partes relacionadas, da contrariedade à lógica das condições subjacentes, do protagonismo da contribuinte quando em tese não mais detinha os ativos que viriam a ser vendidos.

Mostra-se, assim, improcedente a alegação apresentada pelos recorrentes MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE de que o acórdão recorrido teria se baseado apenas na ocorrência de simulação para manter a responsabilidade dos administradores da contribuinte. Ao contrário do defendido pelos recorrentes, tal decisão não se fundamentou meramente em um equivocada equiparação entre simulação e fraude, sonegação, conluio ou dolo.

Novamente, os recorrentes intentam interpretar o mérito da decisão recorrida para afirmar que seu único fundamento seria a verificação de simulação, o que possibilitaria a caracterização de divergência jurisprudencial frente a decisões administrativas que requerem a presença de fraude, sonegação, conluio e dolo para fins de imputação de responsabilidade tributária aos administradores das empresas.

A este respeito, reafirmo o que já foi dito na análise da arguição preliminar de não conhecimento do recurso quanto à questão da qualificação da multa de ofício. Pode-se questionar se o acórdão recorrido acertou ou errou ao atribuir aos administradores da MATONE INVESTIMENTOS a prática de atos eivados de fraude, dolo, conluio ou sonegação. Mas isso não significa que se possa afirmar, para fins de defesa da caracterização de dissídio jurisprudencial, que a decisão não teria constatado a ocorrência daqueles institutos apesar de declarar expressamente o contrário.

Assim, entendo não configurada a divergência jurisprudencial pretendida pelos recorrentes MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO DAVI MATONE a respeito da matéria.

O recurso apresentado por ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA e DANIEL MATONE não tem melhor sorte.

O paradigma apresentado por estes recorrentes (Acórdão nº 1402-001.477) decidiu pela não caracterização da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou estatutos (condição requerida pelo art. 135, III, do CTN, para fins de responsabilização dos administradores) em razão da inocorrência de simulação, fraude ou dolo. Esta decisão não contraria, de forma alguma, o que foi decidido pelo acórdão recorrido.

As decisões contrapostas divergem quanto à interpretação dos fatos (que são diversos no que interessa à discussão dos presentes autos, conforme já se falou do mesmo Acórdão nº 1402-001.477, também indicado como paradigma a respeito da primeira matéria recorrida), não da legislação tributária.

O acórdão paradigma considerou legítimo o uso que o contribuinte fez do instituto de entrega de ativos a valor contábil para seus acionistas, previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/1995. Por isso, concluiu pela inocorrência de fraude, dolo ou simulação e, conseqüentemente, pela impossibilidade de responsabilização dos sócios.

De forma diversa, o acórdão recorrido, diante das particularidades do caso analisado, entendeu que o uso que a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS fez do art. 22 da Lei nº 9.249/1995 configurou simulação, dolo, sonegação e conluio. Como consequência, em atendimento ao disposto no inciso III do art. 135 do CTN, imputou responsabilidade tributária aos administradores da empresa.

Verifica-se, portanto, que não existe, entre os Acórdãos nº 1301-002.609 e nº 1402-001.477, divergência jurisprudencial a respeito da aplicação do art. 135, III, do CTN.

Assim sendo, entendo que não restou cumprido o requisito de admissibilidade exigido pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 quanto à matéria "responsabilização, nos termos do art. 135, III, do CTN, dos administradores de empresa que promovem operações de planejamento tributário que, embora possam ser desconsiderados pelo Fisco, não configuram sonegação, fraude ou conluio", por nenhum dos dois recursos especiais interpostos. Por isso, voto por NÃO CONHECER dos recursos também em relação a esta matéria.

5) Preliminar de não conhecimento dos recursos especiais por falta de interesse recursal

Por fim, as contrarrazões da PGFN trazem a alegação de que os recursos especiais apresentados pelos sujeitos passivos não deveriam ser conhecidos por conta da falta de interesse recursal no que se refere às matérias "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio" e "responsabilização, nos termos do art. 135, III, do CTN, dos administradores de empresa que promovem operações de planejamento tributário que, embora possam ser desconsiderados pelo Fisco, não configuram sonegação, fraude ou conluio".

Segundo a PGFN, as alegações de mérito apresentadas pelos recorrentes em relação às duas matérias tentam, a todo tempo, descaracterizar a simulação imputada à contribuinte e aos seus administradores para, assim, provocar a desqualificação da multa de ofício e o afastamento da responsabilidade tributária. Ocorre que tais argumentos seriam, ainda que acatados por este Colegiado, insuficientes para reformar o acórdão recorrido, uma vez que este fundamentou sua decisão concernente aos temas à ocorrência não só de simulação, mas

também de fraude, dolo, conluio e sonegação. Sendo os recursos insuficientes para reformar a decisão combatida, a contrarrazoante pede que não sejam conhecidos.

Não considero razoável tal pretensão da Fazenda Nacional.

Não julgo inquestionável a afirmação, subjacente à alegação fazendária, de que a eventual descaracterização da ocorrência de simulação seria obrigatoriamente insuficiente para afastar as imputações de qualificação da multa de ofício e de responsabilização tributária dos administradores da contribuinte.

Como já se abordou neste voto, existem precedentes deste CARF que admitem a existência de "simulação sem fraude" e "simulação com fraude". Assim, trata-se de um posicionamento possível considerar-se a figura da simulação como um "ilícito tributário" mais brando, que pode vir ou não acompanhado das figuras "qualificadoras" da fraude, dolo, sonegação e conluio. Dessa forma, não soa descabido que possa prevalecer, em alguns Colegiados, o entendimento de que o afastamento da simulação é suficiente para afastar também a fraude, o dolo, a sonegação e o conluio e, por decorrência, a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária dos administradores dos contribuintes.

Registro que não estou expondo minha concordância ou discordância em relação a tal tese. Apenas abordo a possibilidade de sua existência para infirmar a tese da Fazenda Nacional de que a descaracterização da simulação, no caso sob exame, seria obrigatoriamente insuficiente para reformar o acórdão recorrido quanto aos efeitos da presença de fraude, dolo, sonegação ou conluio. Creio que esta avaliação cabe a esta 1ª Turma da CSRF, caso o mérito das matérias chegue a ser discutido.

Isso posto, voto por rejeitar a arguição de não conhecimento dos recursos especiais dos sujeitos passivos baseada em suposta falta de interesse recursal.

MÉRITO

6) Qualificação da multa de ofício

Tendo em vista que a maioria dos nobres Conselheiros integrantes desta 1ª Turma da CSRF decidiu por conhecer do recurso especial manejado pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e pelo responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE em relação à matéria atinente à qualificação da multa de ofício, passo à análise do tema.

De início, registro que a matéria trazida pelos recorrentes como objeto de pretensa divergência jurisprudencial foi identificada como "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio". Conforme expus no tópico que tratou do conhecimento relativo à matéria, não concordo que o acórdão recorrido tenha deixado de caracterizar a atuação da contribuinte como eivada de fraude, sonegação, conluio ou dolo. Esclareço que a análise que passo a empreender parte desta premissa.

Pois bem. Como se sabe, a qualificação da multa de ofício encontra sua previsão no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

O dispositivo faz remissão aos seguintes artigos da Lei nº 4.502/1964:

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 as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido 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 arts. 71 e 72.

Como é cediço, o elemento subjetivo dos tipos previstos nos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 é o dolo, o qual pode ser conceituado como a vontade livre e consciente do agente em violar a norma jurídica.

Nesse sentido, não há sonegação, fraude ou conluio (nos exatos termos em que esses tipos foram conceituados nos mencionados arts. 71, 72 e 73) sem dolo, uma vez que o dolo é elemento subjetivo que, ao lado de seus elementos objetivos, definem esses tipos.

No caso discutido nos presentes autos, vislumbro a ocorrência dos institutos tipificados na Lei nº 4.502/1964.

No caso dos presentes autos a norma violada é aquela que estabelece a apuração de ganho de capital pelo contribuinte que aliene bem de seu ativo permanente.

E a forma encontrada pela contribuinte para violar a norma foi contorná-la por meio de operações em sequência, a primeira mediante devolução do ativo ao acionista retirante a valor contábil, e a segunda a apuração de ganho de capital pelo acionista retirante na subsequente da venda do ativo a terceiro.

Por meio dessas operações em sequência o ganho de capital, que seria apurado pela contribuinte acaso a venda do ativo houvesse sido feita diretamente ao BANCO MATONE, foi apurado pela acionista retirante, MATONE PARTICIPAÇÕES, a qual possuía estoque de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em montante bem superior ao estoque mantido pela contribuinte, o que acabou por resultar em menor recolhimento de IRPJ e CSLL sobre o mesmo ganho de capital.

A abusividade dessa sequência de operações está no fato de ter sido realizada em lugar da operação direta com o único propósito de economia tributária.

Como já foi exaustivamente mencionado, a contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, juntamente com seus administradores, promoveu planejamento tributário com o exclusivo propósito de interpor artificialmente a empresa MATONE PARTICIPAÇÕES como alienante formal das ações da BEM-VINDO!, com a finalidade de reduzir, por meio de compensação tributária, o montante dos tributos recolhidos em decorrência do respectivo ganho de capital.

A meu ver, a atuação da MATONE INVESTIMENTOS visou a impedir o conhecimento, por parte da autoridade tributária, das reais condições pessoais da contribuinte dos tributos incidentes sobre o ganho de capital auferido com a venda das ações, caracterizando-se hipótese de sonegação prevista no inciso II do art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Da mesma forma, a interposição artificial de outra pessoa jurídica como alienante das ações serviu para modificar característica essencial de fato gerador de obrigação tributária principal, o que leva à subsunção do caso à previsão normativa de fraude, contida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Por fim, como a prática das operações societárias envolveu várias empresas integrantes do grupo econômico da contribuinte e vários sócios pessoas físicas destas empresas, considero devidamente configurada hipótese de conluio, conforme previsão do art. 73 da Lei nº 4.502/1964.

Em resumo, está claro que a contribuinte e os demais integrantes do GRUPO MATONE agiram ao longo de toda essa operação com a intenção livre e consciente de reduzir abusivamente o pagamento dos tributos devidos ao Erário Público, seja por meio da prática de operações indiretas, seja por meio do não pagamento de tributos parcelados (embora existindo dinheiro para tanto, já que os dividendos foram pagos aos acionistas), seja por meio de retificações de DIPJs apenas nas partes que lhes interessa, mantida a parte que interessa, seja por meio de ações judiciais que visavam desconstituir atos levados a efeito dentro do próprio GRUPO MATONE.

Assim sendo, julgo correta a aplicação de multa de ofício qualificada ao caso, razão pela qual voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto por MATONE INVESTIMENTOS e ALBERTO FAVI MATONE, quanto ao pedido de desqualificação da multa.

7) Responsabilização tributária dos administradores da contribuinte

Novamente em razão de meu voto restar vencido, agora em relação ao não conhecimento do recurso especial dos administradores da contribuinte Daniel Matone e

Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila quanto à questão da responsabilização tributária, passo ao exame da matéria.

A exemplo do que fiz no tópico anterior, registro que meu voto não se prende às condições apresentadas pelos sujeitos passivos quando defenderam a existência de dissenso jurisprudencial a respeito da "responsabilização, nos termos do art. 135, III, do CTN, dos administradores de empresa que promovem operações de planejamento tributário que, embora possam ser desconsiderados pelo Fisco, não configuram sonegação, fraude ou conluio". No tópico em que foi discutido o conhecimento de tal matéria, deixei claro que discordo da tese de que o acórdão recorrido teria deixado de atribuir aos administradores da contribuinte a prática de condutas com fraude, sonegação, conluio ou dolo.

Os responsáveis tributários Daniel Matone e Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila alegam o seguinte:

69. Ora, como bem expõe o trecho mencionado do acórdão paradigma, não há, na hipótese analisada nestes autos, qualquer conduta com a finalidade de ocultação dos atos praticados pelos diretores administradores. Muito pelo contrário, a vontade declarada em todos os atos societários assinados por eles constituiu atos e negócios jurídicos válidos e em estrita consonância com o ordenamento jurídico, inexistindo qualquer elemento volitivo ou dolo de fraudar o Fisco ou a legislação, mas, ao contrário, de cumpri-la integralmente, dentro da opção fiscal por ela mesma permitida.

(...)

73. Nesse contexto, não há infrações que justifiquem a responsabilização dos ora RECORRENTES, os quais apenas seguiram as diretrizes emanadas do Presidente ALBERTO DAVI MATONE, dentro dos estritos limites estabelecidos pelo estatuto, e sempre agiram dentro do mais absoluto cumprimento da lei e das práticas reiteradas pelas autoridades administrativas fiscais (jurisprudência do CARF), nos termos do que dispõe o art. 100, III, do CTN. Não houve, portanto, no caso qualquer atuação com excesso de poderes, descumprimento da lei ou do estatuto da contribuinte, ou seja, dos requisitos constantes do inciso III do art. 135 do CTN para a responsabilização dos RECORRENTES:

(...)

74. Como não poderia deixar de ser, a responsabilidade pelos atos praticados pela pessoa jurídica não pode ser confundida com aquela estabelecida no art. 135, III, do CTN, que só pode ser aplicada em caso de comprovação cabal de que os administradores atuaram à revelia da sociedade, pois, caso contrário, a responsabilidade pelo crédito tributário é exclusivamente da empresa, conforme decidiu o CARF por meio do Acórdão n.s 1402-002.783; veja-se:

(...)

Pois bem, tratando de responsabilidade tributária dos administradores dos contribuintes, o art. 135 do CTN dispõe:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No tópico anterior, expus meu entendimento de que a atuação da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS teria caracterizado fraude, sonegação e conluio. Entendo extensível aos administradores da contribuinte a prática de tais condutas, uma vez que foram eles os idealizadores do planejamento tributário levado a efeito, tendo providenciado e aprovado os atos formalmente necessários à sua implementação.

É certo, tal como já assentado por esta Turma, que a responsabilidade tributária prevista na norma acima referida tem como pressuposto (i) a prática, pelos administradores, de atos "*com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*", e que (ii) os administradores tenham praticado dolosamente os referidos atos.

No caso, a autoridade tributária, ao final de seu relatório fiscal, sustentou o seguinte sobre a responsabilidade dos administradores (e-fl. 1339):

IX - RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES

440. A Fiscalização aplica o disposto no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional, com fins de imputar responsabilidade tributária solidária pelo crédito tributário ora constituído aos Diretores da FISCALIZADA, que detinham o poder de administração e deram azo a INTERPOSIÇÃO DA CONTROLADORA através da confecção de ato de redução de capital social simulado em fraude a lei societária em 28/09/2009.

441. Os Administradores infringiram à Lei Societária, mais precisamente os arts. 117, §1º, "f", 154, 173 e 245 da Lei nº 6.404/76, por utilizar operação societária (redução de capital social) para aparentar legalidade em operação que visava um benefício tributário que não seria alcançado se o curso normal das operações fosse mantido, e assim, por via societária transversa, contabilizaram a operação da FISCALIZADA na escrituração contábil e fiscal da CONTROLADORA e aproveitaram os prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores que a CONTROLADORA mantinha, compensando-os sobre o tributo gerado pelo ganho auferido pela FISCALIZADA.

442. Os Diretores imputados como responsáveis tributários solidários ao crédito tributário constituído no presente procedimento fiscal são os seguintes:

(...)

Nome: ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA

(...)

Nome: DANIEL MATONE

(...)

A assertiva acima, todavia, é mera conclusão acerca da responsabilidade daquelas pessoas. Os fatos que levaram o auditor a essa conclusão encontram-se arrolados no mesmo relatório fiscal, os quais passaremos a examinar.

Responsabilidade do Sr. Daniel Matone

Sobre o Sr. Daniel Matone o autor da ação fiscal apontou, entre outras coisas, o seguinte em seu relatório fiscal (e-fl. 1230):

DANIEL MATONE

- sujeito passivo identificado pela fiscalização como responsável solidário;
- diretor das empresas que compõem o Grupo Matone à época dos fatos;
- Diretor da Matone Investimentos S/A;
- Diretor da Matone Empreendimentos Imobiliários S/A;
- Diretor Vice Presidente da Bem-Vindo, nomeado em Ata de Assembleia de Constituição;
- Diretor Vice Presidente do Banco Matone S/A;
- operou em todos os atos formais que contribuíram para que houvesse a redução ilícita dos tributos do IRPJ e CSLL;
- logrou benefício econômico com as operações subsequentes à alienação da participação da Bem- Vindo!

(...)

O Sr. Daniel Matone, é certo, não detinha o controle acionário do GRUPO MATONE. Entretanto, era à época dos fatos acionista minoritário da contribuinte (e-fl. 1233) e do BANCO MATONE (e-fl. 1251).

Ademais, na condição de Diretor da contribuinte e da MATONE PARTICIPAÇÕES (anteriormente denominada de MATONE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS), e na condição de Vice Presidente do BANCO MATONE, o Sr. Daniel Matone interveio em todos os atos referentes à venda indireta pela contribuinte ao BANCO MATONE, a valor de mercado, das 800 mil ações que foram devolvidas a MATONE PARTICIPAÇÕES, tendo inclusive assinado a ata da assembléia que decidiu pela redução do capital da contribuinte (e-fls. 10/11).

Como visto anteriormente, a economia tributária abusiva foi fruto de dolo dos administradores da contribuinte.

Isso posto, como o Sr. Daniel Matone praticou dolosamente os atos que levaram à economia tributária abusiva, deve-se manter sua responsabilidade pelo crédito tributário constituído em face da contribuinte.

Responsabilidade do Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila

Sobre o Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila o autor da ação fiscal apontou, entre outras coisas, o seguinte em seu relatório fiscal (e-fl. 1229):

ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTINS DE ÁVILA

- sujeito passivo identificado pela fiscalização como responsável solidário;
 - diretor da empresas que compõem o Grupo Matone à época dos fatos;
 - Diretor Vice Presidente da Matone Investimentos S/A, à época dos fatos;
 - Diretor Vice Presidente da Matone Empreendimentos Imobiliários S/A à época dos fatos;
 - Diretor Presidente da Bem-Vindo, nomeado em Ata de Assembleia de Constituição;
 - Diretor Vice Presidente do Banco Matone S/A, à época dos fatos;
 - operou em todos os atos formais que contribuíram para que houvesse a redução ilícita dos tributos do IRPJ e CSLL;
 - beneficiário das operações subseqüentes à alienação da participação da Bem-Vindo;
- (...)

O Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila também não detinha o controle acionário do GRUPO MATONE. Entretanto, era à época dos fatos acionista minoritário do BANCO MATONE (e-fl. 1251).

Ademais, na condição de Diretor Vice Presidente da contribuinte, da MATONE PARTICIPAÇÕES e do BANCO MATONE, o Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila interveio em todos os atos referentes à venda indireta pela contribuinte ao BANCO MATONE, a valor de mercado, das 800 mil ações que foram devolvidas a MATONE PARTICIPAÇÕES, tendo inclusive assinado a ata da assembléia que decidiu pela redução do capital da contribuinte (e-fls. 10/11).

Como visto anteriormente, a economia tributária abusiva foi fruto de dolo dos administradores da contribuinte.

Isso posto, como o Sr. Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila praticou dolosamente os atos que levaram à economia tributária abusiva, deve-se manter sua responsabilidade pelo crédito tributário constituído em face da contribuinte.

Conclusão da matéria responsabilização tributária dos administradores

Sendo assim, entendo que pode ser imputada aos administradores da contribuinte a prática de ato com infração de lei (conforme bem colocou a autoridade tributária no seu Relatório Fiscal, os atos decorrentes da atuação dos administradores representaram infração tanto à lei societária quanto à lei tributária).

Acrescento que, ainda que se considere que a atuação dos administradores da contribuinte não tenha configurado fraude, sonegação ou conluio, ou mesmo infração, de forma geral, à legislação tributária, entendo suficiente para a manutenção da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN a constatação da ocorrência de infração à legislação societária, que considero ter sido sobejamente demonstrada pela Fiscalização.

O ato de redução de capital social da contribuinte MATONE INVESTIMENTOS, promovido pelos administradores da empresa em 28/09/2009, redundou na entrega, à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES, de 800.000 ações da BEM-VINDO! a um valor contábil de R\$ 380.214,00, quando tais ativos tinham valor de mercado de R\$ 10.720.000,00. Tal ato caracterizou clara infração à legislação societária, notadamente aos arts. 117, § 1º, “f”, 154 e 245 da Lei nº 6.404/1976:

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder:

(...)

f) contratar com a companhia, diretamente ou através de outrem, ou de sociedade na qual tenha interesse, em condições de favorecimento ou não equitativas;

(...)

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

(...)

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

(...)

Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

Além disso, também o art. 173 da mesma Lei nº 6.404/1976 foi infringido, uma vez que o capital social da contribuinte foi reduzido sem que se observasse a ocorrência de alguma das hipóteses requeridas pelo dispositivo legal: apuração de perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou excesso de capital.

Diante de tais constatações e da análise do planejamento tributário sob discussão realizada pelo acórdão recorrido, considero procedente a imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas ERNANDI VARDELEY PEREIRA MARTIS DE ÁVILA e DANIEL MATONE, administradores da MATONE INVESTIMENTOS que tiveram seu recurso especial conhecido por esta 1ª Turma da CSRF em relação à matéria. Desse modo, voto por negar provimento ao recurso especial conhecido, quanto ao pedido de afastamento da responsabilidade tributária fundada no inciso III do art. 135 do CTN.

8) Cobrança concomitante das multas isolada e de ofício

Por fim, resta a apreciação da única matéria objeto do recurso especial apresentado pela PGFN, concernente à possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

Até o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão legal:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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 - 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 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do § 1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Conforme já expus em outros julgamentos a respeito deste tema, não considero razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Ao citar expressamente o dispositivo, a Súmula deixa claro que a cobrança concomitante a que se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do art. 44, antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.844/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou esta 1ª Turma da CSRF, no recente Acórdão nº 9101-003.597, cujo voto condutor trouxe:

"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei,

deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*." (destaques no original)

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.

Portanto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência das multas isoladas exoneradas pelo acórdão recorrido.

Desse modo, sumariando os entendimentos expostos, voto no sentido de:

- NÃO CONHECER dos recursos especiais interpostos pelos sujeitos passivos quanto à matéria "legalidade e legitimidade da utilização da operação de redução de capital social, acompanhada da devolução de bens e direitos a acionista pelo valor contábil, para posterior alienação dos ativos a terceiros sob regime de tributação mais vantajoso", em virtude da inexistência de similitude fática que permita a configuração de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas;

- NÃO CONHECER do recurso especial interposto pela contribuinte MATONE INVESTIMENTOS e pelo responsável tributário ALBERTO DAVI MATONE quanto à matéria "impossibilidade de aplicação de multa qualificada em operações de planejamento tributário, sem a ocorrência de condutas típicas e dolosas de sonegação, fraude ou conluio", em virtude da inexistência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas;

- Em sendo o recurso especial dos sujeitos passivos conhecido quanto a esta matéria, NEGAR-LHE PROVIMENTO para manter o decidido pelo acórdão recorrido quanto à aplicação da multa de ofício em sua modalidade qualificada;

- NÃO CONHECER dos recursos especiais interpostos pelos sujeitos passivos quanto à matéria "responsabilização, nos termos do art. 135, III, do CTN, dos administradores de empresa que promovem operações de planejamento tributário que, embora possam ser desconsiderados pelo Fisco, não configuram sonegação, fraude ou conluio", em virtude da inexistência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas;

- Em sendo os recursos especiais dos sujeitos passivos conhecidos quanto a esta matéria, NEGAR-LHES PROVIMENTO para manter o decidido pelo acórdão recorrido quanto à imputação de responsabilidade tributária aos administradores da contribuinte;

- DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para reformar o acórdão recorrido e permitir a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício

(Assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, Redator designado

Não obstante o brilhantismo do voto do Conselheiro Relator, ousou discordar e passo a expor os fundamentos para tanto.

Recurso Especial de Matone Investimentos e Alberto Davi Matone

Da impossibilidade de aplicação de multa qualificada,

Conhecimento

O acórdão recorrido manteve a aplicação de multa qualificada em razão de flagrante intuito de fraude nas operações objeto da presente discussão. Segundo os julgadores do acórdão recorrido, justifica a aplicação da multa qualificada o protagonismo da autuada em aspectos relevantes do negócio que em tese não mais lhes competia, a interdependência das partes, a incoerência da operação com a lógica da atividade desenvolvida e conseqüente ausência de propósito negocial.

Fora destacado no acórdão recorrido que a caracterização da fraude tributária consiste no fato da autuada ter deixado de contabilizar em sua escrituração contábil ECD a operação de alienação da participação que detinha na BemVindo!, bem como o custo desse investimento, omitindo do lucro líquido do período.

O conluio restaria presente da mesma forma em razão de evidente manifestação da vontade entre as empresas do Grupo na operação simulada, pois os sócios da empresa controladora, Matone Participações, são os mesmos representantes da autuada, Matone Investimentos, e também os mesmos que controlavam e representavam a empresa BemVindo! e o Banco Matone (adquirente final das ações da BemVindo!). Referido controle acionário e representativo se mostra decisivo, portanto, para configurar a evasão fiscal.

Por fim, houve caracterização de dolo, pois as provas colhidas no processo mostram que os sócios do Grupo Matone agiram de forma livre e consciente, com a finalidade única de reduzir ilicitamente a carga tributária.

Para fins de conhecimento, os Recorrentes trazem como paradigma o acórdão n. 1401-001.697 que fora assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

Ementa:

*MULTA QUALIFICADA. REINTERPRETAÇÃO DOS FATOS.
SIMULAÇÃO SEM FRAUDE*

A reinterpretação do negócio jurídico realizado pelo sujeito passivo, por parte do fisco, o constitui como “simulado”, mas não fraudulento, no sentido de ato ilícito doloso. Por isso, importante a separação dos conceitos de “simulação com fraude” e “simulação sem fraude”. Ambas permitem a desconsideração dos atos praticados pelo sujeito passivo para efeitos tributários, mas somente na primeira incide a qualificação da multa.

O racional adotado pelo acórdão paradigma vai no sentido de que não basta a simples ocorrência de simulação praticada pelo contribuinte, para fins de aplicação de multa qualificada, sendo possível ocorrer simulação sem fraude, o que implicaria apenas na desconsideração das operações realizadas sem necessariamente atrair multa qualificada.

Vejamos trecho importante do acórdão paradigma neste sentido:

Na simulação sem fraude há interpretações diferentes com relação à linguagem jurídica que constitui os fatos capazes de ensejar efeitos tributários, ou seja, uma divergência interpretativa na forma como os fatos devem ser constituídos juridicamente para fins de aplicação da legislação tributária. O fisco dá uma roupagem diferente ao fato que foi constituído pelo contribuinte ao interpretar de maneira diferente as possibilidades permissivas da legislação tributária.

Essa reinterpretação do negócio jurídico realizado pelo sujeito passivo, por parte do fisco, com fundamento no art. 116 do CTN, é capaz de constituir como “simulado” um negócio para fins tributários, mas não fraudulento, no sentido de ato ilícito doloso. Por isso, importante a separação dos conceitos de “simulação com fraude” e “simulação sem fraude”. Ambas permitem a desconsideração dos atos praticados pelo sujeito passivo para efeitos tributários, mas somente na primeira incide a qualificação da multa. A respeito da impossibilidade de se equiparar a simulação às hipóteses prescritas pelos citados arts. 71, 72 e 73, destaco o seguinte trecho do voto condutor do Acórdão nº 9101002.189, proferido pela Câmara Superior deste Conselho:

Já no acórdão ora recorrido, os julgadores entenderam que a ocorrência de simulação perpetrada através da “simulação de redução de capital” por si só já configura também fraude, restando flagrante a **equiparação pelos julgadores dos conceitos de “fraude” e de “simulação”**, em entendimento sobre o disposto no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 que mostra-se divergente em relação ao entendimento adotado no acórdão paradigma.

Diante do exposto, entendo aqui presente a similitude fática e divergência jurisprudencial que possibilitam o conhecimento do recurso.

Mérito

No presente caso a fiscalização acusa o contribuinte de ter praticado ato simulado. Segundo os julgadores do recorrido restou “devidamente comprovado que o ato que antecedeu a formalização do negócio (de venda das ações) foi simulado”

A grande questão que aqui se põe e onde reside minha discordância, é que no acórdão recorrido considera-se que à partir unicamente da simulação, ou seja, sem nenhum outro elemento adicional, restaria configurada a ocorrência de fraude, conluio e dolo. Em outras palavras, considerando que a redução de capital fora simulada, automaticamente identifica-se fraude, conluio e dolo.

Marcos Bernardes de Mello (Teoria do fato jurídico: plano de validade. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 156-157.17), defende a distinção o ato simulado a fraude à lei. Vejamos:

O ter a simulação, em alguns casos, a finalidade de infringir preceito legal não a torna semelhante à fraude à lei. Primeiro porque esse dado não é essencial à simulação. No mais das vezes o ato simulado destina a prejudicar direitos subjetivados de terceiros. Na fraude à lei a sua característica substancial é, precisamente, a infração da norma jurídica por meios indiretos. Depois, o outro elemento fundamental para distinguir o ato in fraudem legis do ato simulado consiste em que na simulação os atos não são verdadeiros, embora se destinem a violar a lei. Realmente, na simulação os atos praticados ou são aparentes ou são mentirosos.

No ato in fraudem legis nada é aparente. Tudo o que aparece é querido, especialmente o resultado. Como demonstramos acima (2.3.3), os atos em si, considerados isoladamente, são válidos e eficazes. A invalidade é produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto é alcançado ou evitado.

No caso em tela, os atos societários praticados pela contribuinte obedeceram todos os requisitos legais de publicidade, tendo sido publicados em diário oficial e registrados na Junta Comercial. Não enxergo qualquer conduta dolosa da contribuinte no sentido de tentar impedir ou retardar o conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador ou sobre as condições pessoais do contribuinte. Da mesma forma, o fisco também teve conhecimento da alienação dos ativos pela Matone Participações S/A ao Banco Matone S/A, com a apuração de ganho de capital, que fora devidamente informado nas competentes obrigações fiscais acessórias.

Desta forma, ao adotarmos os princípios e fundamentos que foram adotados no acórdão paradigma, a conclusão não pode ser outra: a multa qualificada não pode ser mantida.

O contribuinte simplesmente efetivou uma redução de capital no moldes do art. 173 da Lei das S/A e posterior entrega de ativos a valor contábil conforme expressamente previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, não havendo espaço para imputação de qualquer ilícito ao contribuinte que vá além da simulação.

Ora, se o contribuinte age de forma clara, em total conformidade com a regras aplicáveis o que inclui a publicidade de seus atos que possa permitir a qualquer um, especialmente o fisco, tomar conhecimento dos atos praticados, não parece presente a vontade do contribuinte de

enganar ou esconder, não há elementos que configurem a fraude ou dolo, mas sim divergência de entendimento entre fisco e contribuinte quanto aos efeitos tributários alcançados por tais atos.

Para ratificar tal entendimento, utilizo-me aqui de trecho do acórdão paradigma:

Como ensina BRANDÃO MACHADO, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito ("Um caso de elusão de imposto de renda". In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

"Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento. (...)

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc."

(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada. Na verdade, o que vemos é a prática de condutas expressamente permitidas, pois tanto a lei societária permitia a emissão de debêntures participativas conversíveis em ações (artigos 56 e 57 da Lei 6.404/1976),

quanto a legislação tributária permitia à emissora seja não tributar os prêmios na emissão de debêntures creditados a reserva de capital, seja deduzir as participações nos lucros asseguradas a debêntures de sua emissão (respectivamente, artigos 442, III, e 462, I, do Decreto 3.000/1999 Regulamento do Imposto sobre a Renda).

Assim, quando a fiscalização conclui que houve simulação, não há a imputação da prática de qualquer ilícito, é dizer, não se verifica qualquer conduta contrária ao direito que possa levar ao agravamento da penalidade. De fato, a depender da linha que se adote e não cabe aqui discorrer sobre todas possíveis acepções a simulação é, no máximo, um ilícito atípico, o qual, por tal natureza, não pode ensejar o agravamento da multa (GERMANO, Livia De Carli. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. São Paulo: Saraiva, 2013, pgs. 83 e 127).

Diante do exposto, a multa qualificada deve ser cancelada.

Recurso Especial de Daniel Matone e Ernandi Vanderley Pereira Martins
de Avila

Responsabilidade Tributária

Conhecimento

Segundo expõem os Recorrentes, o acórdão recorrido adotou entendimento de que as operações foram executadas de forma simulada e fraudulenta, vez que a operação de venda das ações recebidas a valor contábil teve objetivo único de reduzir a tributação sobre a alienação de tais bens.

Neste sentido, entendeu o acórdão recorrido que o Recorrente, na qualidade de diretores da contribuinte, agiram com infração à lei, vez que utilizaram-se de operação societária que é a redução de capital social com o objetivo de aparentar legalidade em operação que visava unicamente um benefício tributário que não seria alcançado por outro meio que não fosse a simulação, justificando a responsabilidade solidária nos moldes do art. 135, III do CTN.

Como paradigma, traz a Recorrente o acórdão n. 1402-001.477 que restou assim ementado:

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê 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.

Quando os bens, tanto na integralização quanto na devolução de participação no capital social, forem entregues/avaliados por montante superior ao que consta da declaração da pessoa física ou valor contábil da pessoa jurídica, a diferença a maior será tributada como ganho de capital (Inteligência dos artigos 22, § 4º e 23, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

Não seria lógico exigir ganho de capital quando os bens e direitos fossem entregues pelo valor de mercado na integralização de capital social e não se admitir a devolução destes, aos acionistas, pelo valor contábil.

Em entendimento oposto ao que fora adotado no acórdão recorrido, o acórdão paradigma n. 1402-001.477 trouxe entendimento no sentido de que para efeitos de apuração do IRPJ e CSLL não cabe ao Fisco adentrar no mérito das decisões dos acionistas relacionados à redução de capital, salvo hipótese em que tal fato resulte em insuficiência de recursos para pagar tributos correspondentes a fato geradores já ocorridos. Em outras palavras: é o contribuinte que decide através de seus administradores sobre o capital social necessário às suas atividades.

Destaco aqui, trecho do acórdão paradigma:

Somente os sócios ou acionistas que assumem os riscos do negócio têm legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de uma empresa. A única hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 174, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando da redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento.

O acórdão recorrido trata exatamente da mesma situação que é a redução de capital perpetrada pelo contribuinte. Contudo, no acórdão recorrido, entenderam os julgadores que tal redução de capital poderia ser entendida como simulada e fraudulenta.

Assim, enxergo de forma cristalina que acórdão recorrido e o paradigma tratam de situação similar e chegaram a conclusões opostas, restando presentes os requisitos de similitude fática e divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do Recurso Especial.

Assim, o recurso merece ser conhecido.

Mérito

No tangente ao mérito, adicionalmente a tudo quanto já exposto em relação ao tópico anterior que a ver deste julgador já representaria argumentação suficiente para afastar a responsabilidade tributária dos Recorrentes Daniel Matone e Ernandi Vanderley Pereira Martins de Avila, tenho como importante fazer algumas considerações quanto à possibilidade e legalidade da redução de capital perpetrada pelo contribuinte, visto que baseado na suposta forma fraudulenta de tal operação é que fora atribuída a responsabilidade tributária dos recorrentes na condição de administradores da empresa.

Vejamos de início o que dispõe o art. 22 da Lei 9.249/95:

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.

....

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Primeiramente é importante lembrar que o capital social de uma empresa representa os investimentos efetuados pelos sócios para abertura, manutenção e expansão das atividades da pessoa jurídica.

São os sócios da empresa que avaliam e determinam o quanto aplicar de capital na empresa na forma de capital social. Na abertura de uma empresa, por exemplo, os sócios não abrem um processo de consulta junto à Receita Federal para questionar o montante de capital social que a autoridade fiscal entende necessária para a abertura da empresa. A decisão é dos sócios da pessoa jurídica.

Assim, como ocorre no início da vida de uma empresa, também em períodos posteriores, são os sócios que decidem se devem manter, reduzir ou aumentar o capital social da empresa, Em outras palavras, não cabe ao Fisco adentrar e discutir o mérito da decisão dos sócios relacionada à redução do capital social.

Se tal redução de capital social não resultou em insuficiência de recursos para pagar tributos relacionados a fatos geradores já ocorridos antes da redução em iminência de

ocorrer, não há prejuízo ao erário e, portanto, não há que se questionar a redução de capital se esta fora executada em total conformidade com a legislação aplicável, seja em relação à forma (Publicação em diário oficial, espera de 90 dias e registro em Junta Comercial) ou à essência (manutenção de suficiência de recursos para manter a empresa adimplente).

Sendo os sócios aqueles que assumem os riscos do negócio são estes que têm legitimidade para definir o montante de capital social que deve ser mantido na pessoa jurídica para continuidade dos negócios.

Como bem destacado no acórdão paradigma, a única hipótese em que a redução do capital social pode ser questionada por terceiros está prevista no artigo 174, § 1º, da Lei das S/A e ocorre quando da redução do capital resulte na impossibilidade de pagamento dos credores. Assim o é porque, em regra, o capital social e demais ativos da empresa representa garantia de pagamento. Tais hipóteses não estão previstas nos autos. Não há uma linha sequer no TVF que aponte inadimplência da contribuinte causada por insuficiência de capital.

Quanto à **possibilidade de redução de capital social entregando ações aos sócios pelo valor contábil**, a leitura do art. 22 da Lei 9.249/95 é clara e expressa neste sentido, não havendo sequer espaço para interpretação diversa. Aliás, o acórdão paradigma traz sucinte mas brilhante explanação sobre a coerência deste dispositivo legal:

O artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995, confere coerência ao sistema tributário e em nada afronta as disposições do artigo 60, I, VII, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. São normas que devem ser interpretadas de forma harmônicas. No momento em que a legislação dispõe que as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado, devendo tributar a diferença nos casos em que a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração, nada mais coerente que, na hipótese de devolução do capital social integralizado, isto também possa ocorrer pelo valor contábil ou valor de mercado.

Assim, tendo em conta que tanto a redução de capital perpetrada pela contribuinte quanto a posterior devolução aos sócios a valor contábil está em total conformidade com a legislação aplicável, não há que se falar em responsabilização dos administradores por infração à lei, vez que a lei fora respeitada.

Não é aceitável que a simples percepção da autoridade fiscal de que as operações perpetradas não tiveram propósito comercial e sim objetivo único de reduzir tributos, possa extrapolar os efeitos além da cobrança do tributo e resultar em conclusão de ocorrência de infração à lei e fraude, resultando em aplicação de multa qualificada e responsabilização dos administradores.

Diante do exposto, o recurso merece ser provido.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Especial de Matone Investimento S/A e Alberto Davi Matone para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO e CONHEÇO do Recurso Especial apresentado por Ernandi Vardeley Pereira Martins de Ávila e Daniel Matone para no MÉRITO DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado