



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 13971.720005/2016-92 |
| ACÓRDÃO | 1402-007.509 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 22 de outubro de 2025 |
| RECURSO | DE OFÍCIO |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | VILLA GERMANIA ALIMENTOS S.A. (AUTUADA) MERCATTO A2 PARTICIPAÇÕES S/A, KAEFER ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A E PRO-DUCK ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (SOLIDÁRIOS) |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada do Recurso de Ofício também se dá quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que dispõe Súmula CARF nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, em razão de inferior ao limite de alçada fixado pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023 (R\$ 15.000.000,00). Inteligência da Súmula CARF nº 103.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme relatório da decisão da DRJ, encontrava-se em litígio autos de infração do IRPJ/CSLL, anos-calendário de 2010 e 2011, fls. 1360-1401, no valor total de R\$ 14.853.639,25 (inclusos consectários legais, juros Selic e Multa de ofício de 150% e Multas de Ofício Isoladas, calculados até janeiro de 2016).

Trata-se de Auto de Infração que constituiu IRPJ e CSLL em face da conclusão fiscal de que a empresa realizou operações artificiais de subscrição de ações com ágio para deixar de tributar tais ingressos na empresa, aproveitando-se da hipótese de exclusão desses recursos na apuração do Lucro real, estabelecida no art. 442 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Os fundamentos da Fiscalização encontram-se descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF), as fls. 1348-1359, abaixo transcrito:

"(...)

Do que se pode concluir com os dados levantados até o momento, a fiscalizada era uma empresa organizada sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada até 05/04/2010, com dois sócios André Grutzmacher, com 900.000 (novecentas mil) cotas e Marcondes Aurélio Moser, com 100.000 (cem mil) cotas e capital social de R\$1.000.000,00.

Em 22/03/2010 foi celebrado entre os sócios originais e Mercatto Alimentos Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes, CNPJ 09.067.269/0001-60, Memorando de Entendimentos e Outras Avenças.

Em 05/04/2010, na 1ª Assembléia Geral Extraordinária (AGE) alterou o tipo societário para sociedade anônima de capital fechado e aprovou o estatuto social.

Em 25/06/2010, na 2ª AGE, foi deliberado que as ações não mais teriam valor nominal e foram emitidas 1.000.000 (um milhão) de ações ordinárias com valor de subscrição de R\$4.998.819,29, decomposto em R\$1.000.000,00 destinados ao capital social e R\$3.998.819,29 destinados à conta de reserva de capital por conta de ágio na subscrição. A subscrição foi feita por Kaefer Agro Industrial Ltda, CNPJ 84.874.726/0001-43 as custas de créditos do subscritor detidos contra a fiscalizada. Assim a subscritora ficou com 50% do capital social.

Em 20 de agosto de 2010 foi realizada nova AGE que deliberou sobre nova emissão de 1.333.334 ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal com preço de R\$13.000.000,00 composto de ágio de R\$ 11.666.666,00 e R\$1.333.334,00 destinados ao capital social. As ações foram subscritas por MercattoA2 Participações S/A.

Após esta assembléia, conforme acordo de acionistas, de 20 de agosto de 2010, e Acordo de Subscrição de Ações, Investimento e Outras Avenças, de 06 de agosto de 2010, a fiscalizada ficou com o capital social assim distribuído:

Mercatto A2 Participações S/A com 1333.334 ações e 40 % do capital social;

Kaefer Agro Industrial Ltda., com 1.000.000 ações e 30% do capital social André Grutzmacher, com 900.000 ações e 27 % do capital social Marcondes Aurélio Moser, com 100.000 ações e 3 % do capital social Em 27/12/2010 foi firmado Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Ações que transferiu as ações da Kaefer Agro Industrial para a Kaefer Administração e Participações S/A e transferiu ações de André Grutzmacher e Marcondes Aurélio Moser para a empresa Pro-Duck Administração e Participações Ltda.

Em 02 de junho de 2011 a fiscalizada teve seu capital social aumentado para R\$4.340.000,00, com a emissão de 1.006.666 novas ações preferenciais de classe A nominativas, com prioridade no reembolso do capital social e conversíveis a qualquer tempo em ações ordinárias nominativas na razão de uma para uma, integralizadas pelo sócio Mercatto A2. O preço da emissão foi de R\$9.814.993,50, com R\$ 1.006.666,00 destinados ao capital social e R\$8.808.327,50 de ágio.

No curso da fiscalização, detectamos irregularidades na apuração do IRPJ e CSLL descritas no item 3.

Infrações

3.1 Receita decorrente de ágio na emissão de ações Como descrito no item anterior (Histórico), a fiscalizada realizou três emissões de ações nos anos de 2010 e 2011, a primeira em junho de 2010, a segunda em agosto de 2010 e a terceira em junho de 2011. Todas com ágio a ser escriturado na conta Reserva de Capital.

No entanto, a conduta da fiscalizada não passou de um planejamento engendrado para eximir-se do pagamento de tributos. Como relatado, todas as etapas seguidas pela Vila Germânia foram previamente combinadas com suas parceiras e o único intuito foi a emissão de ações com ágio sem que houvesse a tributação do ágio.

As subscrições de ações foram previamente combinadas, inclusive o ágio a ser pago, sem fundamentação econômica. A falta de apresentação de laudos (declarados inexistentes pela fiscalizada) que poderiam justificar os ágios caracteriza o ambiente em que as operações aconteceram.

A falta de transparência fica bem caracterizada quando a fiscalizada afirma reiteradas vezes que não localizou anexos ao pacto firmado entre as parceiras, tendo inicialmente negado a existência desse pacto, chamado Memorando de Entendimentos e Outras Avenças.

(...)

No termo de Intimação 7 registramos:

Intimada em 12/06/2015 a apresentar Memorando de Entendimentos de 22/03/2010 e todos os seus anexos, respondeu não ter conhecimento da existência deste documento.

Ocorre que o Memorando de Entendimentos de 22/03/2010, citado no ACORDO DE SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES E OUTRAS AVENÇAS de 06/08/2010, "regula as condições e premissas básicas para a consumação da operação ali descrita". Assim, como embasa o acordo de subscrição de ações, é peça importante para o esclarecimento dos objetivos das transformações sofridas pela contribuinte.

Anexou o memorando e acordo de subscrição de ações em sua resposta de 29/06/2015, sem os anexos correspondentes.

Posteriormente declarou não ter conseguido localizar o anexo citado no memorando de entendimentos:

VILLA GERMÂNIA ALIMENTOS S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob 00.514.179/0001-03, com endereço na Rua Antonina, nº 265, Bairro Encano do Norte, CEP 89.130-000, na cidade de Indaial/SC, vem, respeitosamente, através de seu representante legal, perante Vossa Senhoria, em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 8, informar que segue anexo a este, o Acordo de Associação, firmado em 27 de dezembro de 2007 e seu respectivo INSTRUMENTO PARTICULAR DE DISTRATO, o que atende parcialmente ao seu Termo de Intimação já mencionado, mas também consta no Memorando de Entendimentos de 22/03/2010, em suas PREMISAS, referências a um Anexo I, o qual não conseguimos localizar.

De fato, o Memorando de Entendimentos e Outras Avenças, firmado em 22/03/2010, entre os parceiros Mercatto Alimentos Fundo Mútuo, Kaefer AgroIndustrial, Kaefer Administração e Participações e os sócios da Vila Germânia, já estabelecia os passos a serem trilhados antes da transformação da fiscalizada de Ltda a SA.

Logo, tudo não passou de uma combinação para se enquadrar no artigo 442 do RIR/99, no intuito de fugir da tributação dos ágios pagos.

(...)

Transpondo para o presente caso em que as partes previamente acordaram o que e como seria feita a alienação da participação acionária, claramente não há avaliação de preço pelo mercado, nem critérios isentos para estabelecer o valor da transação, donde se conclui que o único intuito da transformação da empresa de Ltda para SA foi economizar tributos na subscrição efetuada.

Ao final, houve aquisição do controle acionário da fiscalizada pela Mercatto A2 Participações que ficou com 40% do capital votante (53,92% do capital total).

Quanto aos demais sócios, a Kaefer Adm e Participações ficou com 30% do capital votante (23,04% do capital total) e os sócios fundadores, com 30% do capital votante (23,04 do capital total).

O resultado prático deste procedimento contábil foi o aumento do patrimônio líquido da contribuinte sem oferecimento à tributação da importância correspondente mediante a combinação de ágio.

Ágio despropositado, uma vez que representa quase quatro vezes o valor das ações na primeira operação, quase nove vezes na segunda e quase nove vezes na terceira operação, sem sequer apontar o fundamento econômico em qualquer das etapas.

Este engendramento sem propósito negocial caracteriza a intenção dos agentes que adotaram conscientemente a conduta combinada previamente, em conjunto, com o intuito deliberado e exclusivo de reduzir tributo, justifica a aplicação de multa de ofício majorada, de 150%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

(...)

Ágios lançados: em junho de 2010, R\$ 3.998.819,29; em agosto de 2010, R\$11.666.666,00 e em junho de 2011, R\$ 8.808.327,50.

(...)

4. Considerações finais

O presente Termo de Verificação Fiscal, para todos os efeitos legais, é parte integrante e indissociável dos Autos de Infração de IRPJ, CSLL (anos de 2010 e 2011) e de multas regulamentares (anos de 2011 a 2013) lavrados em relação ao sujeito passivo acima identificado, formalizados nos processos administrativos 13971.720005/2016- 92 (TRPJ e CSLL) e 13971.720006/2016-37 (multas).

Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e CSLL nos períodos citados.

Por caracterizar grupo econômico de fato e de direito e considerando os fatos narrados neste Termo, os sócios da fiscalizada Mercatto A2 Participações S/A, Kaefer Administração e Participações S/A e Pro-Duck Administração e Participações Ltda, foram responsabilizados solidariamente com fulcro no artigo 124, inciso I, do CTN (Código Tributário Nacional).

Fica o contribuinte cientificado de que os fatos narrados no item 3 do presente termo configuram, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Por força de determinação normativa, foi criado processo de arrolamento de bens, processo 13971.720029/2016-41.

Na impugnação da empresa autuada, VILA GERMANIA, colhe-se as seguintes alegações:

"(...)

- SÍNTESE DA AUTUAÇÃO

Consoante se infere da documentação anexa, a ora Impugnante originariamente era composta pelos sócios Sr. André Grutzmacher, com 90% do capital social; e, Sr. Marcondes

Aurélio Moser, com 10% do capital social. O Objeto social da empresa era é a produção, industrialização, comercialização e processamento de aves, coelhos, pescados e insumos, bem como o comércio atacadista e varejista de carnes e a importação e exportação de produtos vinculados às suas atividades.

Em 22/03/2010, visando uma expansão de suas atividades produtivas e necessitando para tanto receber aporte de capital, a Impugnante celebrou com o Fundo de Investimento Mercatto Alimentos Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes documento denominado Memorando de Entendimentos e Outras Avenças.

Em data de 05/04/2010, seguindo o plano de ações previstas no Memorando de Entendimentos firmado, a Impugnante foi transformada de Sociedade Limitada para Sociedade Anônima, pois, conforme é cediço, Fundos de Investimento somente podem aplicar recursos financeiros em sociedades estruturadas como Anônimas1.

Em 25/06/2010, por meio de AGE, Assembléia Geral Extraordinária, em continuidade ao plano de aumento de capital social da Impugnante, restou deliberado pelos então acionistas que as ações não mais teriam valor nominal, tendo sido emitidas 1.000.000 (um milhão) de ações ordinárias com valor de subscrição de R\$ 4.998.819,29, decomposto em:

a) R\$ 1.000.000,00, destinados ao capital social, e b) R\$ 3.998.819,29, destinados à conta de reserva de capital por conta de ágio na subscrição.

A subscrição foi realizada por Kaefer Agro Industrial Ltda e integralizada através da utilização de créditos do subscritor detidos contra a fiscalizada, ora Impugnante. Assim, por clara negociação entre as partes, a então subscritora ficou com 50% do capital social da Companhia ora Impugnante.

Em 20/08/2010, foi realizada nova AGE, na qual se deliberou por novo aporte de capital e emissão de 1.333.334 ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, com preço de R\$ 13.000.000,00. Essas ações foram subscritas e integralizadas por Mercatto A2 Participações S.A. (empresa controlada pela Mercatto Alimentos FMIEE), da seguinte forma:

a) R\$ 1.333.334,00 destinados ao capital social, e b) R\$ 11.666.666,00, destinados à conta de reserva de capital por conta de ágio na subscrição.

Em consequência dos aportes de capital acima mencionados e conforme acordo de acionistas firmado em 20/08/2010, a Impugnante restou com o capital social distribuído da seguinte forma:

| | |
|-------------------------------|---|
| Mercatto A2 Participações S/A | 1.333.334 ações e 40% do capital social |
| Kaefer Agro Industrial Ltda. | 1.000.000 ações e 30% do capital social |
| André Grutzmacher | 900.000 ações e 27% do capital social |
| Marcondes Aurélio Moser | 100.000 ações e 3% do capital social |

Em 27/12/2010, foi firmado Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Ações, através do qual foram transferidas as ações da Kaefer Agro Industrial Ltda para a Kaefer Administração e Participações S/A. Por sua vez, as ações de André Grutzmacher e

Marcondes Aurélio Moser foram transferidas para a empresa Pro-Duck Administração e Participações Ltda.

Por fim, em 02/06/2011, houve um novo aumento de capital social da fiscalizada, ora Impugnante. Na oportunidade, foram emitidas 1.006.666 novas ações preferenciais de classe "A" nominativas na razão de uma para uma, integralizadas pelo acionista Mercatto A2. O preço de emissão foi de R\$ 9.814.993,50, com:

a) R\$ 1.006.666,00 destinados ao capital social, e

b) R\$ 8.808.327,50 de ágio, destinados à conta de reserva de capital por conta de ágio na subscrição.

Em 18 de julho de 2014, foi iniciado procedimento fiscal objetivando verificar o cumprimento das obrigações relativas ao IRPJ e CSLL do período de 2010 e 2011, o que se deu através da abertura do Procedimento Fiscal nº 09.2.04.00-2014-00142-0.

A partir de diversas intimações, a Impugnante apresentou uma série de documentos e livros requeridos pela fiscalização. Em 22/04/2015, a Impugnante foi intimada para apresentar os laudos de avaliação que justificassem os ágios cobrados nas emissões de ações, respondendo que não possuía os referidos laudos. Por fim, o auditor fiscal solicitou a apresentação do Memorando de Entendimentos e seus anexos. A Impugnante apresentou o Memorando de

Entendimentos.

Diante da falta de apresentação de tais documentos, fazendo elucubrações o Fiscal, Sr. Alexandre Ferreira Bernart, decidiu por lavrar o presente auto de infração, no valor total de R\$ 15.451.139,25 (quinze milhões, quatrocentos e cinquenta e um mil, cento e trinta e nove reais e vinte e cinco centavos), apontando, segundo a sua concepção, que:

(1) as subscrições de ações foram previamente combinadas, inclusive o ágio a ser pago;

(2) tudo não passou de combinação para se enquadrar no art. 442 do RIR/99 e não pagar tributo sobre o ágio;

(3) claramente não houve avaliação de preço pelo mercado, nem critérios isentos para estabelecer o valor da transação;

(4) o resultado prático da operação foi o aumento do patrimônio líquido da contribuinte sem oferecimento à tributação da importância correspondente mediante a combinação de ágio;

(5) o ágio mostra-se despropositado, sendo que a primeira operação representa 4 vezes o valor das ações, na segunda e na terceira quase 9 vezes.

Inexiste qualquer fundamento econômico nas etapas, o que faz presumir não haver propósito negocial na operação realizada, configurando, por conseguinte, fraude;

(6) restou caracterizado Grupo Econômico de fato e de direito – (responsabilidade solidária dos sócios da fiscalizada Mercatto A2 Participações S/A, Kaefer Administração e Participações S/A, e Pro-Duck Administração e Participações Ltda) – com base no art. 124, I, CTN;

(7) Aplicada Multa de Ofício Majorada pela presunção de fraude (150%) –art. 443, I, §1º, da Lei 9.430/96;

(8) Aplicada Multa Isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ/CSLL – art. 44, II, da Lei n. 9.430/96;

(9) a empresa apresentou algumas declarações em atraso, tais como EFD, EFD Contribuições, DACON e ECD, nos anos de 2012 e 2013, sendo-lhe imputadas multas regulamentares;

(...)

Todavia, conforme restará claramente demonstrado, a presente autuação não merece subsistir e afigura-se, permissa vênua, totalmente desarrazoada e absurda.

II. PRELIMINARMENTE:

II.1. Da Inexistência de Grupo Econômico e da Impossibilidade de Presunção de Fraude

A fiscalização equivocadamente presume que todas as etapas seguidas pela Impugnante no aumento do seu capital através de subscrição de ações teriam sido previamente combinadas com suas parceiras, caracterizando grupo econômico de fato, com o único intuito de emitir ações com ágio sem que houvesse a tributação do ágio.

Sem qualquer razão a fiscalização.

Ora, conforme é cediço, caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria (art. 494 da IN RFB n. 971/2009).

A Lei n. 6.404/76, nos seus artigos 265 a 278, trata de grupo econômico como sociedades empresárias, vinculadas entre si pelo mesmo controle ou não, que combinam recursos e esforços para a consecução de objetivos, mediante convenção ou consórcio.

No caso dos autos, todavia, as empresas autuadas têm vida própria, administração independente uma das outras, não havendo sequer comunhão de executivos, de direção ou controle.

Não é suficiente para se afirmar a existência de grupo econômico o simples fato de uma empresa participar do capital social da outra, faz-se necessário o devido apontamento dos elementos que demonstrem, de fato, que as empresas envolvidas ou tidas como componentes do grupo se caracterizam como uma única empresa, possuindo um centro de comando unificado (nesse sentido Acórdão nº 2401-002.692 do CARF, sessão de 16/10/20124).

A operação realizada pela Impugnante é legítima e entre partes independentes, ou seja, empresas com quadro societário, atividades e interesses distintos, conforme se denota da análise das cópias dos atos societários e suas alterações em anexo.

Seguem organogramas da composição societária das empresas envolvidas:

(...)

O aumento do capital social da Impugnante através da subscrição de ações e creditamento do ágio na conta de reserva de capital se fez necessário a fim de trazer seu patrimônio a valor de mercado e equilíbrio econômico das participações societárias, proporcionando a expansão de seus negócios, com base nos princípios da livre iniciativa e liberdade contratual.

De se ver que foram aportados diferentes valores por cada acionista, tendo sido livremente negociado entre eles qual percentual do aporte seria levado a efeito de “aumento de capital” e qual seria registrado como “reserva de capital”, exatamente para evitar que, por conta de um aporte maior por parte de um acionista, houvesse desequilíbrio no quadro societário desejado com a diluição exacerbada daqueles acionistas que não estavam aportando e que inclusive fundaram a empresa e tinham o know how do negócio, Srs. André e Marcondes.

Tudo restou ampla e livremente discutido e negociado entre as independentes partes, cada uma visando o atendimento dos seus interesses próprios. Configurou-se, assim, um negócio justo e equilibrado para as partes na época.

Portanto, no presente caso, não há que se falar em “operação entre empresas do mesmo grupo econômico”, seja de fato ou de direito, objetivando a “criação de um ágio interno fictício”.

O ingresso dos valores no capital da empresa Impugnante não representa uma receita, mas sim um aporte de capital. Os valores relativos ao ágio tão somente refletem a diferença entre o valor de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. A Impugnante (empresa investida) lançou conforme deveria esse ágio em conta de reserva de capital (art. 442 do RIR/99), sendo o aumento do seu Patrimônio Líquido mera consequência.

Ademais, importa esclarecer que o valor patrimonial contábil da Companhia não necessariamente reflete seu valor real, pois outras espécies de ativos, tais como marca, mercado, pontos de venda, etc., não são contabilizados.

No tocante à falta de apresentação de laudos que poderiam justificar os ágios, cumpre à Impugnante esclarecer que a legislação vigente à época dos fatos não trazia em seu bojo esta exigência (art. 20 do Decreto-Lei 1598/775), o que somente passou a ser necessário a partir da Lei nº 12.973/20146. De toda a forma, importa registrar que ainda que houvesse a obrigação de apresentação de laudo, esta caberia à empresa que adquiriu a participação societária com ágio, que passa a ter o direito de amortizar este valor. A Impugnante apenas gerou aumento em seu Patrimônio Líquido.

Ainda, em nome do princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal, vem a Impugnante apresentar o Memorando de Entendimentos e os seus respectivos anexos (contendo relatório de análise de projeções de desempenho futuro dos negócios da empresa), os quais não foram possíveis de apresentar anteriormente, pois encontravam-se em poder dos acionistas e não foram localizados à época.

Diante do exposto, as constatações do Sr. Fiscal estão longe de demonstrar o ato fraudulento que foi injustamente imputado à Impugnante.

Tratam-se, pois, de elucubrações e alegações dissociadas da realidade fática vivenciada pelas partes dentro de uma situação que é trivial e ordinária no mercado.

O Sr. Fiscal, por meio da autuação perpetrada, demonstra não só desconhecer a ordinária forma de investimento em empresas por fundos de investimento, como também ignorar completamente a lógica da legislação vigente à época da negociação perpetrada entre as partes de forma independente.

De se lembrar, por outro lado, que o ônus da prova da inveracidade dos fatos contábeis registrados incumbe à autoridade administrativa, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), verbis:

(...)

A fraude, a simulação e a dissimulação têm de ser demonstradas pela Fazenda Pública, a quem cabe desconstituir a presunção de legitimidade de que gozam os negócios jurídicos privados (DERZI, Misabel. O planejamento tributário e a lei complementar nº 104. In: O planejamento tributário e a lei complementar 104.

São Paulo: Dialética, 2001. p. 226). Não basta, por certo, a suspeita nem a mera alegação: é preciso provar de modo cabal. Esse ponto, aliás, já restou apreciado pelo Conselho de Contribuintes:

Portanto, cabia à autoridade que proferiu o ato administrativo de lançamento, se fosse o caso, fundamentá-lo e instruí-lo com os elementos de prova das afirmações contidas na citada fundamentação. Cabia-lhe demonstrar ainda o prejuízo fiscal suportado. O lançamento baseado em presunções e dissociado da realidade, como é o caso dos autos, é inaceitável e absolutamente nulo.

Além da legitimidade normal de que gozam os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes em geral, no caso dos autos há, ainda, elementos concretos que contribuem para reforçar a licitude das operações envolvidas. Uma delas é a publicidade dos atos praticados, tendo em vista o registro e a documentação de todas as operações, reveladora de que o Impugnante não pretendia ocultar ou disfarçar coisa alguma. Esse ponto é de extrema valia, como bem aponta a doutrina:

(...)

Portanto, ad argumentandum tantum, mesmo que toda a operação fosse tão somente a economia de impostos (o que não se vislumbra, pois não se trata de amortização do ágio autorizada ao investidor, mas da empresa que recebe o ágio como investimento lançado em reserva de capital), também teria um propósito negocial, admitido pelo Direito, eis que dentre as alternativas por ele admitidas, está a de não ser obrigado a escolher a mais onerosa, mesmo que essa seja a sua única finalidade.

Todavia, uma coisa é certa e indubitável: ficar no campo da mera suposição é inconcebível. Ora, é muito confortável afirmar deliberadamente que a empresa agiu com fraude, sem nada provar, restringindo-se a meras palavras pueris.

Sabe-se que a FRAUDE se caracteriza pela ação dolosa e proposital do agente, o que não ocorreu no presente caso.

(...)

Portanto, resta cristalina a ausência de demonstração de qualquer elemento que possa sugerir a ocorrência de ato ilícito pela Impugnante – e nem poderia, pois, de fato não existiu, sendo legítima e lícita a operação realizada -, não merecendo prosperar a concepção do Sr. Fiscal referida na presente autuação.

II.2. Nulidade por Ausência de Fundamentação e Motivação – Da Incongruência da Fiscalização:

Não tributação do Aumento de Capital A fiscalização sustenta que a conduta da ora Impugnante não passou de um planejamento para eximir-se do pagamento de tributos. Cabe à Impugnante reiterar que no presente caso NÃO se está tratando da questão da amortização do ágio para fins de pagar menos imposto, pois este benefício/incentivo quem usufrui é o investidor, que paga o ágio na subscrição das ações. A Impugnante apenas foi a empresa investida, sendo o aumento de seu Patrimônio Líquido mera consequência dos aportes de capital.

As fontes do aumento de capital são: o aporte dos acionistas (investidores), com ou sem ágio; os lucros acumulados e as reservas de lucros. Os lucros acumulados e a reserva de lucros já foram tributados quando da sua apuração. Em relação ao aumento de capital, não há qualquer previsão legal para a sua tributação.

Portanto, independente da forma que ocorreu o aumento de capital na empresa, seja parte destinada ao capital social e parte destinada à conta de reserva de capital por conta de ágio na subscrição de ações, não há tributação, não culminando qualquer dano ao Erário. Diante disso, resta nítida a fragilidade e incongruência dos argumentos expostos pela fiscalização.

O Auto de Infração padece de falta de fundamentação e motivação, considerando-se que um dos requisitos do lançamento, como espécie de ato administrativo, é a sua congruência lógica. Bem leciona a doutrina:

(...)

No caso em apreço, as razões deduzidas no presente Auto de Lançamentos não são suficientes para apontar crédito tributário, já que não existe qualquer fundamento lógico para embasar o mesmo nem prova material da ocorrência do fato gerador.

Portanto, diante da incongruência dos fundamentos que baseiam a presente autuação, a mesma é NULA por vício material, não podendo subsistir.

(...)

II. 3. Da Decadência da Pretensão Fiscal – Período de Apuração 2010 Em diversas passagens no relatório da ação fiscal, restou claro que o fundamento central da presente autuação firma-se no entendimento segundo o qual a ora Impugnante teria incorrido em fraude ao aumentar seu capital através de subscrição de ações com ágio sem que houvesse a devida tributação do ágio (fatos geradores: 30/06/2010, 31/08/2010 e 30/06/2011).

Em decorrência dessa interpretação, o auto de infração além de exigir os tributos supostamente devidos e juros de mora, aplicou a penalidade da multa de ofício qualificada de 150% e multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

Todavia, como o fundamento do auto de infração é de que o ágio em comento foi constituído através de conduta fraudulenta, é necessário observar o prazo decadencial do Fisco para questionar a constituição do referido ágio, constituído em 30/06/2010 e 31/08/2010.

(...)

Entrementes, pode-se dizer que o direito do fisco de decretar a fraude para dela extrair a ineficácia do ato objugado está limitado pelo prazo quinquenal do art. 173, parágrafo único, do CTN, já que é inaceitável pelo direito brasileiro as demandas constitutivas imprescritíveis.

Portanto, a disposição do parágrafo 4º do art. 150 para averiguação da fraude tem seu prazo limitado pelo parágrafo único do art. 173, parágrafo único, do CTN.

O direito de constituir o crédito tributário, embasado na constituição de fraude e ineficácia do ato para fins fiscais, sofre da pena clássica da proteção e segurança das relações jurídicas, como elemento temporal limitador do direito do fisco.

Não fosse assim, teríamos a triste mazela de suportar a eterna insegurança sob os atos de lançamento, já que a qualquer momento poderemos ser surpreendidos pela alegação de um ato fraudulento, mesmo transcorrido 10 anos do lançamento e pagamento.

(...)

Portanto, na verificação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a Autoridade Fiscal deverá, no prazo do art. 150, § 4º, do CTN – cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, leia-se para o caso: ato supostamente fraudulento, notificar o contribuinte do ato de constituição do fato jurídico do dolo, fraude ou simulação, para poder desconsiderar a constituição do ágio e seus efeitos fiscais e, então, realizar o presente lançamento de ofício.

Entretanto, não havendo a realização do ato administrativo de constituição do ato ilícito (leia-se para o caso: alegado ato fraudulento) do contribuinte dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da constituição do ágio (data de 30/06/2010 e 31/08/2010), este não poderá ser desconsiderado e, portanto, não será possível realizar o lançamento de ofício dos tributos, supostamente, reduzidos.

(...)

No presente caso, a alegada fraude, que supostamente teria sido realizada pela ora Impugnante, consiste na constituição do ágio, que decorreu das reorganizações societárias perfectibilizadas nas datas de 30/06/2010 e 31/08/2010.

Dessa forma, considerando que a lavratura do auto de infração ocorreu em 28/01/2016 e a notificação de ciência da ora Impugnante do auto de infração ora combatido ocorreu em 04/03/2016, já havia decorrido mais de 5 (cinco) anos da constituição do ágio ora questionado.

Destarte, é acertada a conclusão segundo a qual a pretensão fiscal de desconsiderar a constituição do ágio para fins fiscais foi fulminada pela decadência.

Por esta razão, a ora Impugnante requer que Vossas Senhorias determinem a anulação do auto de infração na sua integralidade, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

III. DO DIREITO

III. 1. Da emissão de ações com ágio e da sua alocação na conta de reserva de capital

A Lei nº 6.404/76 (LSA) deixa claro que é permitida a emissão de ações com ágio, referindo-se às ações com valor nominal. Importante destacar que a literatura jurídica sobre o tema não apresenta divergência sobre esta forma de emissão, desde que o montante total do ágio seja revertido em favor da sociedade.

O ágio é compreendido como a diferença para mais entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial, conforme disposto pelo art. 13, II, da Instrução CVM nº 247/968.

Equivalência patrimonial, por sua vez, corresponde ao valor do investimento determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido de cada coligada, sua equiparada e controlada (§ único do art. 1º da Instrução CVM nº 247/96).

Cumpra destacar que há fundamentos específicos para a emissão com ágio, cuja compreensão se mostra imprescindível para a correta identificação da natureza jurídica do ágio. Para tanto, Modesto Carvalhosa bem expõe que:

(...)

Acima de tudo, o ágio, assim compreendido como a diferença entre o valor pago e o contabilizado na data da aquisição do investimento (patrimônio líquido da investida), materializa um investimento.

Com a edição da Lei nº 9.532/97, o legislador passou a permitir o aproveitamento fiscal do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura incorrido pela investidora. A norma extraída do art. 7º desta lei estimula as incorporações societárias, possibilitando às empresas recuperar parte do sobrepreço pago através da amortização do ágio na apuração do lucro real, no prazo mínimo de cinco anos, à razão de 1/60 ao mês. Bem expôs Daniel Lima que “a amortização do ágio nada mais é do que um benefício fiscal criado pelo Governo Federal para estimular investimentos no Brasil”.

A partir destas breves considerações, apresenta-se o questionamento: Qual a finalidade do ágio?

É certo que, do ponto de vista societário, o ágio representa uma mais-valia, paga pelo investidor à investida, visando à preservação da posição dos antigos acionistas com relação ao patrimônio social, construído ao longo do tempo com o seu esforço empresarial. Em outras palavras, a cobrança do ágio evita uma diluição desproporcional da participação societária dos antigos acionistas, os quais passariam a ser minoritários, caso a

integralização das ações ocorresse 100% como aumento de capital e com impacto no quadro societário.

No entanto, a perspectiva de análise vai muito além do microsistema societário, devendo ser expandida para o âmbito das finalidades constitucionais subjacentes.

Neste especial, sem adentrar em maiores digressões acerca de dispositivos pontuais da Constituição Federal de 1988 (CF/88) sobre a Ordem Econômica, vale destacar, em apertada síntese, que é sim umas das prioridades do Governo Federal dos últimos anos alavancar investimentos de diversas formas, visando a manter a economia aquecida, o resultado positivo da balança comercial, a redução do índice de desemprego, dentre outros, sem se alongar nas inúmeras tentativas de concretização dos direitos sociais fundamentais, previstos no art. 6º da Constituição Federal.

Neste diapasão, coloca-se o próximo questionamento: qual a lógica por trás do enquadramento de um investimento (ágio) como receita, se esta, no contexto tributário brasileiro, é tributada?

Em outras palavras: que estímulo terão as partes envolvidas no investimento (investidor e investida), se o investimento já será tributado na investida logo de início, quando da contribuição do novo acionista?

Ora, todo e qualquer investimento financeiro ou societário é feito com o objetivo de que ele gere receita e, se possível lucro. São conceitos bastante distintos, apreensíveis inclusive em momentos distintos: primeiro, deve-se fazer o investimento, para somente após o desenvolvimento da atividade econômica em questão, se restar exitosa, gerar-se a receita da produção, da venda ou da prestação de serviços. Se as receitas superarem as despesas, então haverá, por fim, lucro.

Guardando total coerência com o acima exposto, o art. 182 da Lei nº 6.404/76 (LSA) impõe que seja todo o valor do ágio alocado na conta de reserva de capital:

(...)

Nunca se olvide que, conforme mencionado anteriormente, tanto o montante subscrito do capital social como a parcela ainda não realizada integram a conta de capital, a qual faz parte do patrimônio líquido (art. 182 da LSA). Cumpre relembrar que a conta de capital, composta tanto pelo montante subscrito como pela parcela ainda não realizada, abrange também a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal (ágio) e a parte do preço de emissão das ações, sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social. Enfim, o ágio integra a conta de capital.

A conta de capital, sobretudo, quantifica a contribuição dos acionistas com vistas à formação da estrutura necessária à realização do objeto social. Tanto o capital subscrito quanto o capital destinado à reserva (ágio) – para conservar a linha expositiva de Modesto Carvalhosa– corporificam capacidade econômica da pessoa jurídica, mas não necessariamente capacidade contributiva, esta entendida como aquela que gera a aptidão ao pagamento de tributos. Por óbvio, todo e qualquer investimento aportado, seja pelos antigos como pelos novos acionistas, gera capacidade econômica para a pessoa jurídica,

munindo-a de recursos para iniciar ou reforçar suas atividades econômicas. Somente com a entrada no caixa da pessoa jurídica dos resultados das suas atividades econômicas ou dos próprios investimentos (quando forem exclusivamente financeiros) é que se começa a cogitar do surgimento de alguma capacidade contributiva, mais precisamente quando esta entrada adquire especial envergadura, o que se denomina de receita.

Para melhor elucidar a necessária diferenciação entre investimento, capital e receita, cumpre adentrar em tópico apartado sobre o conteúdo jurídicoconstitucional de receita, conforme será demonstrado abaixo.

III. 2. Do conteúdo jurídico-constitucional de receita tributável

De forma didática, podemos entender que as receitas são as entradas de recursos que ocorrem na pessoa jurídica. Porém, nem todas as entradas podem ser consideradas receitas.

Tenha-se em mente um empréstimo que o empresário pode, eventualmente, solicitar junto a alguma instituição financeira, para pagar dívidas ou mesmo realizar algum investimento. Ele não representa uma receita, já que não foi obtido por meio da atividade-fim daquela empresa ou como rendimento de uma aplicação financeira, mas é uma entrada de recurso.

Assim como uma transferência bancária para alguém, ou para outra conta, não pode ser considerada despesa, mas é uma saída.

Em apertada síntese, as entradas são todos os recursos que chegam ao caixa da pessoa jurídica, sejam eles receitas ou não. No entanto, o conceito de receita pressupõe a seleção de determinadas propriedades, a partir de um critério eleito para a investigação. José Antônio Minatel bem sintetiza o conceito de receita nos seguintes tópicos:

- a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;*
- b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial;*
- c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos;*
- d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso;*
- e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para a sua apuração¹².*

Observe-se que o conceito de receita, proposto pelo doutrinador José Minatel, vai ao encontro do que vem sendo exposto até aqui: somente considera-se receita aquela espécie de ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica que está vinculada ao exercício da atividade empresarial, mais precisamente à venda de mercadorias e/ou à prestação de serviços, e eventual remuneração dos investimentos aportados. Atente-se que em momento algum se coloca a rubrica investimento como receita, mas unicamente a remuneração ou o rendimento do investimento, o que é algo totalmente diverso.

Neste contexto, vem a calhar a lembrança para o fato de que receita também não pode ser confundida com capital. Este deve ser entendido como o investimento realizado para

capacitar produtivamente a empresa. O capital pode ser mensurado, por exemplo, nas unidades de produção diária em uma empresa. (...)

Fica clara a distinção necessária que se deve fazer aqui entre investimento, capital e receita. Em apertada síntese, pode-se afirmar que os investimentos são realizados na pessoa jurídica (sujeito de direito), visando a gerar capacidade produtiva na empresa (capital), para somente então passar a se cogitar de geração de receitas, assim compreendidas como o ingresso de recursos financeiros a título de contraprestação de negócios jurídicos entabulados pela pessoa jurídica através das suas atividades econômicas, sejam estas principais ou secundárias.

O que não se pode aqui, no caso concreto, é confundir o ágio com a receita tributável. Conforme anteriormente exposto, o ágio é parte do investimento aportado pelos novos acionistas, cuja alocação se faz obrigatória na conta de reserva de capital. A natureza jurídica do ágio é de investimento, o qual instituirá ou ampliará a capacidade produtiva da empresa, visando, ao fim e ao cabo, à geração de receita.

É certo que, por outro lado, as denominações contábeis ou jurídicas dadas não são decisivas para o enquadramento como receita da pessoa jurídica, sob pena de se possibilitar a manipulação conceitual dos termos jurídicos e contábeis, visando ao afastamento final da competência tributária. Também é sabido que todo e qualquer termo tem um conteúdo semântico mínimo a ser preservado, o qual é definido pela sua própria natureza (ontológica), não pela criatividade humana.

A título esquemático, a prática demonstra que o ágio existe em razão de duas causas:

a) causa extrínseca: o mercado, como um agente externo à sociedade, sinaliza o valor dos ativos da investida;

b) causa intrínseca: a participação societária dos antigos acionistas da investida deve ser preservada a ponto de se evitar sua diluição de forma desmedida ou desproporcional quando da entrada dos novos acionistas.

Vale destacar, ainda, que a interpretação acima defendida deve ser conciliada, de forma sistemática, com a disciplina legal do mercado de capitais e das medidas para o seu desenvolvimento, previstas na Lei nº 4.728/65.

(...)

Para finalizar, em total consonância com a linha aqui desenvolvida, vale a transcrição das palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, quando afirma que “não é receita o ingresso de direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social da pessoa jurídica ou reserva de capital”.

Outra conclusão não há, senão a da indevida autuação da Impugnante, visto que não há que se cogitar de receita decorrente de ágio na emissão de ações, conforme a fundamentação supra, restando ilegal a tributação pelo IRPJ e CSLL das importâncias recebidas a título de investimento.

III.2.1. Inexistência de aproveitamento fiscal do ágio pelos acionistas investidores Embora não seja objeto do auto de infração ora impugnado, para espantar qualquer dúvida e

somente para argumentar, resta destacar que o valor contabilizado a título de ágio pelas investidoras, seja pela Kaefer Administração e Participações S/A, seja pelo Fundo de Investimento Mercatto A2, sequer foi aproveitado para dedução de qualquer tributo por elas devidos.

Não havendo qualquer aproveitamento fiscal do ágio pago por parte das sociedades investidoras resta espantada a perspectiva de prejuízo fiscal, reforçando, destarte, a falta de lógica do raciocínio adotado pelo Sr. Fiscal que lavrou o auto de infração alegando fraude na operação realizada pelas partes.

III.3. Da Ausência dos Requisitos para Aplicação da Multa de Ofício Qualificada (Art. 44, inc. I, §1º, da Lei n. 9.430/9615)

No que tange à aplicação da multa agravada, merece destaque que, para que possa ser considerada infração qualificada é necessária a ocorrência de uma das condutas dolosas previstas nos artigos 71 (“sonegação”), 72 (“fraude”), e 73 (“conluio”) da Lei n. 4.502/64. No presente caso a fiscalização suscita a existência de fraude na conduta da Impugnante, contudo, sem trazer qualquer elemento que comprove cabalmente tal alegação.

A legislação define fraude como “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”. Ressaltar que o dolo em questão não deve ser entendido apenas como a intenção do contribuinte em alcançar eventual economia tributária, mas sim com a intenção do agente de incorrer na prática do tipo descrito na legislação.

Se a contribuinte sob análise vem mantendo todos seus procedimentos contábeis e fiscais dentro do que emana a legislação vigente, inexistindo vedação legal expressa a conduta adotada (muito pelo contrário), se honrou todos os seus compromissos tributários até então, indaga-se: ONDE ESTÁ CONFIGURADO O DOLO, A FRAUDE? ONDE ESTÁ EVIDENCIADO O INTUITO DE FRAUDAR, DISSUMULAR, LOGRAR? ONDE EXISTEM EVIDÊNCIAS SUFICIENTES A DAR GUARIDA A UMA ACUSAÇÃO TÃO GRAVE?

É cediço que para a aplicação da multa qualificada não basta ao Fisco alegar a ocorrência de simulação para que se caracterize a prática de fraude, sendo imprescindível que a própria autoridade fiscal prove ter havido ato ilícito (contrário à lei), omissivo ou comissivo, dolosamente praticado nesse sentido.

(...)

Diante do exposto, resta clara a inaplicabilidade da multa de ofício qualificada, tendo em vista a inocorrência de prática de ilicitude (dolo/fraude) por parte do contribuinte.

III. 4. Dos Ajustes do IRPJ e da CSLL

Em decorrência do entendimento no sentido de tributar o ágio decorrente da subscrição de ações lançado em reserva de capital pela empresa Impugnante, relativo aos anos-calendários 2010 e 2011, a Autoridade Fiscal procedeu ao ajuste dos valores de prejuízo

fiscal e base negativa de IRPJ e CSSL. Tal situação se verifica da análise dos demonstrativos de apuração do IRPJ e CSSL integrantes do auto de infração ora combatido.

No entanto, restando demonstrando que a operação praticada pela Impugnante é legítima e passível de reconhecimento, os ajustes efetivados não se sustentarão, de forma a retomar a apuração do lucro real à sua situação inicial. Tudo isso por ser medida de justiça.

Destarte, como consequência do provimento dessa impugnação, deve ser anulado os efeitos do auto de infração em relação aos ajustes do IRPJ e CSSL.

III.5. Da Inaplicabilidade da Multa Isolada cumulada com a Multa de Ofício A legislação estabeleceu uma única ilicitude sujeita a mesma multa só que cobrada de duas formas caso a irregularidade seja constatada durante ou depois de encerrado o período.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei n. 9.430/96, a qual estabeleceu período de apuração trimestral, com a opção de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei n° 9.249/95. Assim, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inc. II do art. 44 da Lei n.9.430/96, com a redação dada pela MP n. 303/2006.

Desta forma, não se justifica a aplicação desta multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso, como ocorre na presente autuação, bastaria a cobrança do imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa de ofício. O que não se pode admitir por se mostrar totalmente desproporcional e desarrazoado é que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplique duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas.

(...)

Portanto, em consonância com a jurisprudência já pacificada no CARF e CSRF, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço, sob pena de penalizar em duplicidade o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, aplicadas em razão do suposto não recolhimento do tributo devido.

III.6. Das Multas Regulamentares:

a) Da Violação ao Princípio do Não Confisco Conforme se verifica do Auto de Infração ora impugnado, foram aplicadas multas regulamentares contra a Impugnante, no valor de R\$ 597.500,00, diante do mero atraso na entrega de DACON, ECD, EFD e EFD Contribuições.

A aplicação das aludidas multas em decorrência do mero atraso na entrega de documentos extrapola o razoável. Tradicionalmente a doutrina considera confisco o ato pelo qual o ente público adjudica bens do particular de maneira direta, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei. A propósito a Lei Maior estabelece isso nos arts. 5º, XLV,

XLVI, “b”, além de nosso Estatuto Repressivo Criminal no seu artigo 91, inciso II, “a” e “b” também apontar para esse norte.

Segundo De Plácido Silva : “Em regra, pois, o confisco se indica uma punição.

Quer dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.”¹⁶ Não é essa acepção estrita combatida pela Impugnante, mas sim uma concepção mais ampla ligada às multas a si impingidas em patamares absurdos que reflexamente causam o paulatino perdimento do seu patrimônio.

(...)

Por isso o preceito constitucional protetor da propriedade veda a confecção de diretrizes contrárias aos valores que procura albergar, sendo inconstitucional toda espécie de conduta contrária àquele importante direito subjetivo.

No caso em tela, especificamente, há frontal esbarro no direito de propriedade, pois está a se aniquilar, ainda que paulatinamente, o patrimônio da Impugnante, propiciador, inclusive, do recolhimento de tributos.

Nesse quadrante a Constituição Federal prevê no art. 5º a disposição:

XII – é garantido o direito de propriedade;

Afora as hipóteses de desapropriação (art. 22, II, da Constituição), ocupação e uso temporário de bens particulares pelo Estado em situações de exceção (art. 136, §1º, II e 139, VII da Constituição) e perda de terras por cultivo de plantas psicotrópicas (art. 243 da Constituição), não há qualquer disposição apta a conferir ao Estado o direito de “adjudicar” para si a propriedade alheia, via transversa, por meio de imposição de penas pecuniárias totalmente desvinculadas do razoável e tendentes ao confisco (perda da propriedade).

A ager privatus deve ter e tem plena garantia perante o ordenamento constitucional não podendo ser relegada a planos secundários simplesmente em nome do malsão propósito arrecadatório do Estado.

Caso se acabe com a própria fonte de riquezas - com a estipulação de multas de valores estratosféricos - estar-se-á destruindo também aquilo que iria se tributar no futuro de maneira contínua e profícua. Também aponta para a falta de bom senso e inteligência as imposições de tais multas.

b. Da violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade – Desvio de finalidade

A análise da situação instaurada converge para a violação da razoabilidade, mormente se tentarmos subsumir aos padrões do homem médio o juízo valorativo formado pela administração ao impor multas com efeitos hialinamente confiscatórios.

Verifica-se uma restrição danosa e desprovida de razoabilidade na imputação de multas que superam o valor de MEIO MILHÃO DE REAIS, aplicadas em decorrência do mero atraso na entrega de documentos fiscais! Esta inflexibilidade expõe a Impugnante em situação difícil desbordando dos limites do aceitável.

Ademais, o poder em impor uma sanção deve relacionar-se também com o interesse em manter a existência do contribuinte e não penalizá-lo de modo tão intenso a ponto de extingui-lo.

Por certo a finalidade da pena não é essa.

(...)

Portanto, resta claro que a aplicação de multas regulamentares no valor aplicado pelo Auto de Infração impugnado mostra-se completamente desproporcional e desarrazoado frente à conduta punida (atraso na entrega de documentos), restando caracterizada como confiscatórias, motivo pelo qual devem ser afastadas.

IV. DO PEDIDO

Em face ao exposto, requer seja acolhida a presente impugnação, julgando totalmente improcedente a presente autuação, desconstituindo o Auto de Infração ora atacado, pelos fatos e fundamentos jurídicos acima expostos.

(...)"

Com relação às impugnações dos responsabilizados solidários, destaca-se as seguintes alegações extraídas da peça impugnatória da empresa Product (verbis):

"(...)

11.2. Da Inexistência de Responsabilidade Solidária O Auditor Fiscal entendeu restar configurada a responsabilidade solidária entre a Impugnante e a empresa autuada Villa Germania Alimentos S/A, por "ser sócia de fato e direito da fiscalizada" e, portanto, ter "interesse comum na situação que constituiu a obrigação principal do fato gerador", nos termos do artigo 124, inciso 17, do Código Tributário Nacional.

Contudo, tal entendimento não merece prosperar, haja vista que o simples fato da ora Impugnante ser acionista da empresa autuada não enseja sua responsabilidade solidária, conforme se passa a demonstrar.

A atribuição de responsabilidade tributária solidária a uma sociedade por fatos geradores praticados por terceiro é excepcional e regulada restritivamente na lei tributária.

A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional:

(...)

No art. 128 do CTN há uma definição mais precisa de responsabilidade tributária.

Dispõe o artigo que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

O art. 135 do mesmo diploma legal prevê expressamente que os sócios de uma empresa somente serão responsabilizados pessoalmente quando comprovado de forma inequívoca que agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos:

(...)

Portanto, os sócios, quotistas ou acionistas da pessoa jurídica somente poderão ser responsabilizados pela obrigação tributária se o Fisco demonstrar cabalmente o seu envolvimento na prática de infração à lei ou ao estatuto social da companhia. O suposto mero inadimplemento de obrigação tributária seria insuficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN, na medida que diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, gerando multa moratória a cargo da própria pessoa jurídica. Entretanto, como já demonstrado, esta não é a hipótese dos autos.

Já o art. 124 trata da obrigação tributária, que, embora não seja um tipo de responsabilidade tributária, permite que a obrigação tributária atinja mais de uma pessoa. A diferença substancial entre a responsabilidade tributária e a solidariedade é que a primeira tem o efeito de excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo (responsabilidade subsidiária). Lado outro, a solidariedade tem como traço marcante a distribuição da responsabilidade tributária para mais de uma pessoa, que também terá a qualidade de contribuinte, sendo que não há benefício de ordem entre eles.

Como se vê, o art. 124 do CTN dispõe de forma ampla: são solidários para o Fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que forem expressamente designados em lei.

Deste modo, há dois tipos de solidariedade passiva explicitados no art. 124 do CTN. O inciso I trata da solidariedade natural, reunindo pessoas que tenham interesse comum no suposto fato gerador da obrigação principal, em razão de realizarem conjuntamente o suposto fato gerador. São todos eles contribuintes do imposto conjuntamente. O inciso II trata da solidariedade legal, estabelecida caso a caso por lei, vinculando pessoa que não realizou o fato gerador, na qualidade de responsável pelo seu adimplemento.

No tocante à expressão "interesse comum", é necessário proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Desta forma, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o suposto fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu ensejo à ocorrência do fato imponible. A integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do suposto fato gerador da obrigação, seria totalmente contrário à lógica jurídico-tributária.

(...)

Como ensina Misabel Derzi, a solidariedade não é um tipo de sujeição passiva por responsabilidade indireta, nem é uma forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, pois os devedores solidários não são terceiros, mas aqueles que realizam o fato gerador do tributo. Justamente por isto o Código Tributário Nacional disciplinou a matéria em seção própria, e não no Capítulo V, que trata da responsabilidade.

(...)

Portanto, apesar do Código Tributário Nacional não definir expressamente em que consiste ou em que casos se manifesta o "interesse comum", de seu contexto, deve-se expurgar qualquer concepção econômica ou finalística. Importante distinguir interesse comum no resultado da exploração da atividade econômica ensejadora do suposto fato gerador da obrigação tributária, com o interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador. Aquele é irrelevante para gerar responsabilidade solidária.

A aplicação do art. 124 do CTN não pode ser presumida pela fiscalização, demanda sempre uma comprovação da participação efetiva na situação que constitui o suposto fato gerador no lançamento, o que nitidamente não se verifica no caso em tela.

O Fisco buscou nesse lançamento estabelecer o alcance do termo "interesse comum" previsto no artigo 124, I do CTN para responsabilizar as empresas pelo simples fato de serem sócias da empresa autuada, sem trazer provas do nexo entre a conduta da devedora solidária e a suposta infração. Os sócios, que atuam regularmente no exercício de suas funções, não podem ser considerados obrigados solidários pelas dívidas da sociedade com supedâneo no art. 124, I, do CTN, posto que não praticaram o suposto fato gerador na condição de contribuinte, e, embora possam possuir interesse econômico, não têm interesse jurídico no suposto fato gerador.

Ainda, partindo das premissas já tratadas no item "11.1", conforme amplamente demonstrado, não há que se falar em grupo econômico no presente caso. A operação realizada é legítima e entre partes independentes. Entretanto, apenas ad argumentandum tantum, mesmo que se tratassem de pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, importa esclarecer que esta circunstância por si só também não ensejaria solidariedade passiva. (...)

Diante do exposto, resta claro que a simples manutenção de relações comerciais ou societárias ou participação no capital de outra sociedade não configura arquétipo de regras impositivas fiscais, na forma do art. 124 do CTN; revelam, quando muito, interesse econômico, e não o reclamado "interesse comum" ou "interesse jurídico", que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária.

Apesar de se tratar de responsabilidade de terceiros, é inadmissível que a responsabilização recaia sobre aquele que não tenha participado do suposto fato gerador. Assim, só surge a responsabilidade se tiverem participado do ato que denotou a capacidade contributiva, o que não se verifica no caso dos autos.

Portanto, o fato de ser sócio de uma empresa, como no caso, não é hábil para impor solidariedade tributária, pois o dispositivo aludido não tem a extensão e alcance pretendidos pela Fazenda, razão pela qual a ora Impugnante deve ser excluída do pólo passivo da presente autuação fiscal.

11.3. Da Intransmissibilidade da Multa Punitiva

O Parágrafo único do art. 134 do CTN preceitua que os responsáveis em sentido estrito só respondem pelas multas moratórias, as quais se revelam pelo simples atraso no pagamento de tributos. Assim, o responsável deverá ser responsabilizado pelo pagamento das

obrigações que estiverem em mora, mas não poderá ser responsabilizado, por exemplo, pelo pagamento de multas decorrentes de infrações penais, com caráter sancionador, por ferir o princípio penal da vedação da transferência de pena da pessoa do infrator, previsto no artigo 52, inciso XLV, da Constituição Federal (a penalização não deve ultrapassar a pessoa do apenado).

(...)

Nesse sentido, leciona Bernardo Ribeiro de Morais': "O terceiro não responde, assim, pelas penalidades decorrentes de infração praticada pelo contribuinte, exceção feita na hipótese de haver dolo específico desse terceiro responsável caracterizador da infração tributária".

Portanto, eventual reconhecimento de responsabilidade solidária não abrange as multas tributárias sancionatórias sendo aplicável somente aos tributos e às penalidades de caráter moratório, o que não foi observado pelo Fiscal.

(...)"

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação e cancelou integralmente as exigências tributárias. Desta decisão recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, haja vista a exoneração em valor acima do limite de alçada.

A contribuinte e os responsabilizados solidariamente não apresentaram contrarrazões ao Recurso de Ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso de Ofício não atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo, portanto, não conhecido.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação e cancelou integralmente as exigências tributárias. Desta decisão recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, haja vista a exoneração em valor acima do limite de alçada da época dos fatos.

Oportuno destacar que o valor de alçada é composto pelo tributo principal e pela multa, não estando incluídos os juros, conforme artigo 34, inciso I do Decreto 70.235/72, abaixo transcrito:

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

***I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes)** a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)*

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

O recurso foi interposto quando em vigor a PORTARIA MF nº 63, de 09/02/2017, a qual determinava em seu art. 1º que “O Presidente da turma de julgamento das DRJ deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).” (grifo nosso) Contudo, sobreveio novo limite para a interposição de recurso de ofício, conforme PORTARIA ME nº 02, de 17/01/2023, in verbis:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no *caput* quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017. Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: (i) quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observandose a legislação da época e (ii) quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Tratando-se de norma processual, a verificação do limite de alçada, para efeitos de conhecimento do recurso de ofício pelo Colegiado ad quem, é levada a efeito com base nas normas jurídicas vigentes na data do julgamento desse recurso. Nem poderia ser diferente sob pena de se avolumar os tribunais administrativos com processos em que a própria recorrente não mais tem interesse na lide. Nestes termos dispõe a Súmula Carf nº 103:

"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". Verifica-se, assim, incabível a apreciação do recurso cujo valor objeto não atinge o limite da legislação.

Por todo o exposto, voto por NÃO CONHECER o Recurso de Ofício pela perda do objeto, uma vez que o valor exonerado pela decisão de primeira instância é inferior ao valor de alçada atualmente vigente.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni