



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.724024/2015-49
Recurso Embargos
Acórdão nº 1402-006.077 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2022
Embargante GABRIEL GANANIAN
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

ART;116 DO CTN. MENÇÃO EM RELATÓRIO FISCAL. EMBARGOS.

O simples fato do relatório fiscal mencionar o art. 116 do CTN, numa construção temporal do ordenamento jurídico, e não constando no auto de infração, não caracteriza que serviu de fundamentação jurídica à autuação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos de declaração na parte previamente admitida e a ele dar provimento para, sem efeitos infringentes, sanar o erro material apontado no Acórdão nº 1402-003.741.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Jandir Jose Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Paulo Mateus Ciccone (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Ausente(s) o conselheiro(a) Iagaro Jung Martins, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte, em face de decisão exarada na sessão plenária de 19/02/2019, por esta Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção que julgou recurso voluntário, decidindo, mediante **Acórdão nº 1402-003.741**, em negar provimento ao mesmo, por unanimidade, em decisão assim ementada naquilo que é objeto dos presentes aclaratórios:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO DO GANHO PARA OS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é dado à pessoa jurídica que aliena participação societária fazer deslocar o respectivo ganho de capital auferido no negócio para as pessoas físicas que figuram como sócios da pessoa jurídica.

COMPENSAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS. SUJEITO PASSIVO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração dos atos jurídicos, cabe o aproveitamento e respectiva compensação do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada. No caso, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital recolhido nas pessoas físicas deve ser compensado com o apurado no auto de infração na pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. APLICAÇÃO NA PRESENÇA DE DOLO DE SONEGAÇÃO E OU FRAUDE.

Restando demonstrada a conduta dolosa com objetivo de evitar/reduzir o pagamento do tributo devido, com o deslocamento, para a pessoa física do sócio, da operação de venda de participações societárias, fica caracterizada a fraude/sonação, sendo cabível a aplicação da multa qualificada.

PESSOA JURÍDICA EXTINTA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR.

No caso de pessoa jurídica extinta por distrato social registrado na Junta Comercial, por lhe faltar personalidade jurídica, correta a atribuição de sujeição passiva ao sócio-administrador responsável pela guarda da documentação, nos termos dos arts. 121, II, e 135, III do CTN.

O dispositivo do Acórdão está assim redigido:

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos: i.i) negar provimento ao recurso voluntário

relativamente ao mérito principal da operação, votando pelas conclusões os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao valor do custo de aquisição; i.iii) dar provimento ao recurso voluntário relativamente à exclusão do valor depositado em conta garantia do total do valor da venda; i.iv) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à imputação de responsabilidade tributária, votando pelas conclusões os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues, cujos fundamentos serão incorporados ao voto do Conselheiro Relator; i.v) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício e sobre o crédito tributário após 360 dias do protocolo da impugnação; i.vi) negar provimento ao recurso voluntário quanto à alegação de aplicação do artigo 112 do CTN em caso de voto de qualidade; i.vii) negar conhecimento ao recurso voluntário quanto às alegações de efeito confiscatório da multa qualificada; e i.viii) negar provimento ao recurso de ofício, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; e ii) por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário relativamente à qualificação da penalidade, divergindo os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues.

Os embargos declaratórios do contribuinte já foram objeto de análise prévia e admitidos preliminar e parcialmente (despacho de admissibilidade – fls.1758 e ss), em relação:

Conclusão:

*Em síntese e conclusão, por todo o exposto, e com fulcro no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO PARCIALMENTE** os embargos de declaração interpostos, a fim de que o Colegiado se manifeste acerca do tópico relativo ao artigo 116, parágrafo único, do CTN, conforme **item a)** deste despacho.*

Conforme sintetizado pelo despacho de admissibilidade preliminar e prévia, foram estes os argumentos suscitados pela embargante no que tange ao item previamente admitido:

a) A impossibilidade de o parágrafo único do artigo 116 do CTN amparar a acusação fiscal

No tópico III.2.6. (A. inexistência de "norma geral antielisiva" e da "teoria do propósito negocial" no Direito Tributário Brasileiro) do Recurso Voluntário, o Embargante expõe a impossibilidade de o Fisco amparar a desconsideração de parte das operações societárias acima descritas com fundamento no artigo 116, parágrafo único, do CTN. Com efeito, o argumento foi ventilado no Recurso Voluntário e submetido à apreciação da C. Turma Julgadora. Confira-se:

(...)

Embora o argumento tenha sido ventilado no Recurso Voluntário, infere-se da leitura do acórdão embargado que não houve qualquer pronunciamento da C. Turma Julgadora sobre o tema. A única menção ao artigo 116, parágrafo único, do CTN aparece no relatório, inexistindo, pois, qualquer conteúdo decisório a seu respeito.

Como se nota, trata-se de argumento autônomo, relevante e suficiente, pois revela aptidão para infirmar a conclusão do acórdão embargado quanto à higidez do Auto de Infração. Daí ser cabível o presente recurso, nos termos do artigo 65 do RICARF, a fim de que a C. Turma Julgadora se manifeste sobre este ponto, suprindo, assim, a omissão apontada. Afinal, o argumento, se acolhido, demandará a alteração das conclusões do voto condutor, para que o Auto de Infração seja integralmente cancelado.

No exprimir do Despacho de Admissibilidade preliminar e prévio a respeito deste item:

a) A impossibilidade de o parágrafo único do artigo 116 do CTN amparar a acusação fiscal

Neste tópico, aduz a Embargante que o acórdão teria incorrido em omissão, por não apreciar seu argumento, no sentido de que a fiscalização não poderia amparar a desconsideração de parte das operações societárias com fundamento no artigo 116, parágrafo único, do CTN.

Com efeito, a leitura do recurso voluntário evidencia que o contribuinte questionou a aplicação do parágrafo único do artigo 116, que também foi objeto de tópico especial na ementa da decisão de primeira instância.

Entretanto, o voto condutor não fez menção a este ponto, embora a matéria conste expressamente do relatório da decisão, o que significa que assiste razão ao Embargante quanto a este tópico.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges – Relator

Como relatado, os embargos já foram alvo de admissão parcial prévia pela presidência deste colegiado.

A matéria evocada, trata da alegação, na peça recursal, por parte da recorrente de que inexistiria a norma do art. 116, parágrafo único, para fundamentar a autuação fiscal.

Nas suas palavras:

III.2.6. A inexistência de "norma geral antielisiva" e da "teoria do propósito negocial" no Direito Tributário Brasileiro

Por fim, há último equívoco cometido pela Fiscalização que não pode passar de modo despercebido. Trata-se do fato de o i. Auditor Fiscal ter invocado o a norma consubstanciada no artigo 116, parágrafo único, do CTN hábil a amparar a teoria do propósito negocial a desconconsideração de parte das operações societárias acima descritas.

Leia-se, abaixo, o fundamento invocado pela Fiscalização:

"75 - Seguindo nesta mesma linha, temos o parágrafo único do artigo 116 do CTN (Lei nº 5.172/66), incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, que possibilita a desconconsideração de atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos da obrigação tributária."

Veja-se, também, a redação do dispositivo avocado pela Fiscalização como hábil à desconconsideração de negócios jurídicos:

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

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da

obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Assim, no entender da recorrente, agora embargante, conforme discorre a seguir na sua alegação, como a não houve regulamentação da norma, não haveria condições da mesma ter sido utilizado como fundamentação legal.

Igualmente, rebate a posição da DRJ, ao que esta concorda com a aplicação do 116, parágrafo único do CTN na fundamentação legal da autuação fiscal.

Ao final do seu raciocínio, conclui:

(...)

Assim, chega-se a duas conclusões:

i. *por um lado, impõe-se o reconhecimento de que a permissão para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN não produz efeito algum, já que aguarda a sua regulamentação por lei ordinária, sendo, portanto, uma **norma de eficácia contida**; e*

ii. *por outro lado, a própria tentativa de se prever tais critérios por meio da MPnº 66/2002 e a sua subsequente não conversão em lei ordinária (no tocante à parte que disciplinou a aplicação do artigo 116, parágrafo único do CTN) já evidencia, não apenas a sua necessidade para que o dispositivo produza efeitos, como também que a teoria do propósito negocial que o i. Auditor Fiscal pretendeu aplicar ao caso concreto não encontra qualquer previsão legal.*

Ante todo o exposto, ainda que, até o presente momento, os Srs. Conselheiros não tenham acatado as razões de defesa apresentadas pelo Recorrente no sentido de que a operação autuada sequer se enquadra no conceito de elisão fiscal ou que, acaso se enquadrasse, haveria nítido propósito negocial capaz de ampará-la, o que se admite por amor ao debate, deve-se considerar que a própria teoria do propósito negocial não encontra amparo na legislação vigente e que a norma prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN possui a sua eficácia contida não sendo, portanto, autoaplicável. Com base nessas alegações, reitera-se o necessário cancelamento do crédito tributário.

A decisão da DRJ faz uma análise do tema, assim se posicionando, no meu entender, os pontos principais:

(...)

Pela leitura do dispositivo colacionado constata-se que foi atribuída à autoridade administrativa o poder de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos que tenham por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador. Determina ainda que essa mesma autoridade deverá observar os procedimentos estabelecidos em lei ordinária para que possa ocorrer a desconsideração de tais atos.

Ainda que a lei ordinária específica não tenha sido regulamentada, o Fisco possui outros instrumentos, disponibilizados pela legislação em vigor, para coibir os atos que traduzam formas ilícitas de retardar ou reduzir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (principal), ou seja, de deixar de pagar o tributo, diferir o seu pagamento ou pagar menos que o devido.

(...)

A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.

Cabe observar que o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

No caso em análise, as transações efetuadas já descritas tiveram como único objetivo a redução de tributos.

Estando comprovada a ocorrência do fato gerador nas alienações das empresas Steck Amazônia e Steck Indústria Elétrica à Schneider Electric Participações do Brasil Ltda, e verificando-se que a compra das mencionadas empresas, efetuada pelo interessado, em etapa anterior à venda para a Schneider Electric participações do Brasil Ltda, constituiu-se em um negócio jurídico simulado, a autoridade administrativa, amparada no inciso VII do art.149 do CTN (abaixo reproduzido), deve constituir o crédito tributário,

tendo por objeto o ato dissimulado (alienação das mencionadas empresas diretamente pela Steck Investimentos), uma vez que o ato simulado (compra efetuada pelo autuante) é nulo, nos termos do Código Civil, subsistindo o ato dissimulado.

Assim, conforme embargado, restou realmente omitido um posicionamento deste ponto no acórdão nº 1402-003.741 em questão.

Contudo, cabe ressaltar que a única menção ao art. 116, parág. único, do CTN foi uma remissão por parte da autoridade fiscal autuante no termo de verificação fiscal, o qual tece o seguinte comentário:

75 - Seguindo nesta mesma linha, temos o parágrafo único do artigo 116 do CTN (Lei nº 5.172/66), incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, que possibilita a desconsideração de atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos da obrigação tributária.

76 - Diante dos fatos acima elencados, é de se concluir que as quotas de capital das empresas Steck da Amazônia e Steck Indústria Elétrica pertenciam à empresa Steck Investimentos por ocasião de suas vendas para a Schneider. Não foram apresentados documentos hábeis que comprovassem a alegada transferência de suas titularidades para a pessoa física do Sr. Gabriel Gananian. A inexistência da alegada transação se firma na falta de contrato válido, na inexistência de pagamentos e na ausência de escrituração contábil obrigatória.

Ou seja, entendo que dizer que a autuação fiscal foi fundamentada em tal art. 116, parágrafo único, é por demais exagerado. Conforme pode ser visualizado no auto de infração, a fundamentação legal se vale de outros atos normativos, sem mencionar o art. 116, parágrafo único do CTN.

De qualquer forma, não vislumbro nenhuma impropriedade na referência ao art. 116, parágrafo único, pois houve, antes de qualquer coisa, uma referência à construção dos atos normativos para elidir operações que serviram de foco à autuação fiscal, como no presente caso.

A mera menção ao art. 116, parágrafo único, do CTN pela autoridade fiscal autuante no seu termo de verificação fiscal em nada afeta a devida fundamentação legal utilizada nos autos de infração, tendo mais o sentido de uma linha geral que se busca com o ordenamento jurídico em sentido amplo.

Entendo que não há impedimentos quanto à posição adotada pela DRJ, e o mesmo não afeta a essência e fundamentação legal aplicada à autuação fiscal.

Assim, com estas ponderações, tomo conhecimento na parte admitida aos Embargos de Declaração e DOU provimento, sem efeitos infringentes, para sanar o erro material apontada no Acórdão n.º 1402-003.741.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges