



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

Processo n° 15504.730268/2014-80
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.880 – 1ª Turma**
Sessão de 7 de novembro de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TERRATIVA MINERAIS S.A. (contribuinte); MARSPE
EMPREENDEIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. (responsável tributário);
INGO GUSTAV WENDER (responsável tributário); RICARDO PINHO
LARA (responsável tributário)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF/2009.
AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DISCUSSÕES JURÍDICAS
DISTINTAS. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.
NÃO CONHECIMENTO.

Se os contextos fáticos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma são distintos e as discussões jurídicas são diversas, logicamente constata-se a inexistência da divergência jurisprudencial requerida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF/2009 (e também pelo dispositivo equivalente do RICARF/2015), devendo, como consequência, não ser conhecido o recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Rogério Aparecido Gil (suplente convocado), que conheceram do recurso. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Caio César Nader Quintella (suplente convocado), substituído pelo conselheiro Rogério Aparecido Gil (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteadó, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente), Rogério Aparecido Gil (suplente convocado para eventuais substituições).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 15/12/2017, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1201-001.920, de 18/10/2017, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte TERRATIVA MINERAIS S.A. (doravante citada apenas como "TERRATIVA").

A decisão recorrida cancelou integralmente a exigência dos créditos tributários objeto do presente processo, que haviam sido constituídos pela Fiscalização com base no entendimento de que a contribuinte teria omitido rendimentos de ganho de capital (receitas não operacionais) auferido em junho de 2011, decorrentes da alienação de 76,5% das ações das empresas MORRO DO PILAR MINERAIS S.A. ("MORRO DO PILAR") e MORRO ESCURO MINERAIS S.A. ("MORRO ESCURO") à MANABI MINERAÇÃO LTDA. ("MANABI").

A contribuinte argumenta que não auferiu ganho de capital algum, uma vez que os alienantes que atuaram na operação foram seus "acionistas finais", a quem havia transferido as ações pelo seu valor contábil, em conformidade com o art. 22 da Lei nº 9.249/1995. A Fiscalização discorda de tal versão, defendendo que a alienação das ações teria se dado, na realidade, diretamente entre a TERRATIVA e a MANABI. A operação alegada pela contribuinte seria, na visão da autoridade lançadora, existente apenas do ponto de vista formal.

Os acionistas finais a que a contribuinte se referem são INGO GUSTAV WENDER, RICARDO PINHO LARA, MARCELO FARIA LIMA, ERWIN RUSSEL, GERHARD WALTER SCHULTZ, MÁRCIO DA ROCHA CAMARGO e TRB INDUSTRIES LLC ("TRB"). Os dois primeiros eram acionistas diretos da contribuinte e os

demais, acionistas da MARSPE EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A. ("MARSPE"), empresa que também detinha ações da contribuinte.

A Fiscalização considerou que a forma adotada pela contribuinte para alienar as ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO à MANABI constituiu ato de simulação, ilegítimo, carente de causa própria e extra-tributária, de natureza empresarial, econômica ou social. O único intuito da engenharia societária utilizada, de validade apenas formal, teria sido o desvio artificial da forma de tributação do ganho de capital decorrente da venda: de 34% aplicáveis à pessoa jurídica TERRATIVA (15% de IRPJ + 10% de adicional de IRPJ + 9% de CSLL) para 15% devidos pelas pessoas físicas dos acionistas a título de IRPF.

Além de constituir os créditos tributários de IRPJ e CSLL incidentes sobre o ganho de capital omitido, a Fiscalização: i) lançou multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL no mês de junho de 2011; ii) qualificou a multa de ofício incidente sobre os tributos cobrados (ocorrência de dolo e fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964); e iii) atribuiu responsabilidade tributária aos três sócios da contribuinte (MARSPE, INGO GUSTAV WENDER e RICARDO PINHO LARA), com fundamento nos arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Em sede de julgamento das impugnações apresentadas pela contribuinte e pelos responsáveis tributários, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Campo Grande/MS manteve integralmente os lançamentos, afastando apenas a imputação de responsabilidade tributária fundamentada no art. 135, III, do CTN (responsabilidade pessoal de dirigente por ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos) aos sócios MARSPE (por ser pessoa jurídica) e RICARDO PINHO LARA (que não tinha poderes de gerência à época dos fatos).

Posteriormente, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte para cancelar a cobrança dos créditos tributários, declarando prejudicada a análise dos argumentos relacionados à qualificação da multa de ofício e à imputação de responsabilidade tributária solidária. O Acórdão nº 1201-001.920, contra o qual ora se insurge a recorrente, foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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 subseqüente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação.

Após a formalização do acórdão, os autos foram encaminhados de forma eletrônica à PGFN em 30/11/2017, para fins de ciência do teor da decisão. A intimação pessoal do Procurador se daria, portanto, em 02/01/2018, nos termos do §3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010 e do art. 79 do RICARF/2015.

Antes disso, em 15/12/2017, a PGFN interpôs recurso especial insurgindo-se contra o Acórdão nº 1201-001.920, sob a alegação de que a decisão teria dado à legislação tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF, no que toca à possibilidade de devolução de bens a valor contábil para sócios com a finalidade de propiciar tributação mais favorável sobre o ganho de capital auferido com sua alienação.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2015, a recorrente apontou acórdão de turma de câmara do CARF que teria dado ao tema debatido interpretação diversa daquela esposada pela decisão recorrida.

A PGFN relata que o acórdão recorrido concluiu pela licitude do procedimento examinado no presente processo: ações das empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO foram entregues, a valor contábil, pela contribuinte a seus acionistas finais, após a celebração de contratos preliminares previstos nos arts. 462 e 463 do Código Civil, para que o ganho de capital decorrente da alienação de tais ações à MANABI fosse tributado a uma alíquota mais favorável. Aquela decisão entendeu que, como o art. 22 da Lei nº 9.249/1995 autoriza a entrega de bens a sócios pelo valor contábil, o procedimento adotado pela contribuinte e por seus sócios não caracterizaria simulação ou planejamento tributário abusivo.

Afirma a recorrente que, ao adotar tal entendimento, a decisão recorrida teria interpretado a legislação aplicável ao caso de forma conflitante com a verificada no Acórdão nº 1301-002.609. Por meio desta decisão, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento teria declarado que é sujeito passivo de fato dos tributos incidentes sobre o ganho de capital a pessoa jurídica que entrega bens a valor contábil em operação de redução de capital social para promover a alienação destes bens por intermédio de outra pessoa, após uma série de operações artificiais, simuladas e carentes de propósito e substância negociais.

A decisão paradigma assentaria ainda que a regularidade formal das operações societárias não lhes confere validade para obstar a incidência tributária, quando a formalidade jurídica não reflete expressão fidedigna da realidade (objeto visado). Para que a estrutura empregada pela contribuinte pudesse prevalecer, seria necessária a existência de causa jurídica coerente com o conteúdo e a forma utilizada. Caso a única finalidade da adoção de determinada organização societária seja a redução de tributos, esta não pode ser oposta ao Fisco.

Em seguida, a recorrente argumenta que os acórdãos recorrido e paradigma tratam de situações fáticas semelhantes, inclusive no que toca à falta de razoabilidade da justificativa apresentada para a redução do capital social das contribuintes (excesso de capital): em ambos os casos, o valor contábil dos bens entregues aos sócios era insignificante frente ao valor total do capital social da empresa.

Após defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma, a PGFN apresenta alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida. Em suma, argumenta-se que:

- No presente caso, a cronologia dos fatos não deixa dúvidas de que as operações carecem de propósito negocial e substância, consistindo de atos artificiais e simulados com o único fim de redução de carga tributária;

- O argumento apresentado pela contribuinte, no sentido de que ela teria atuado como "mero veículo" nas etapas que antecederam a venda das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO, para tornar possível que as pessoas físicas envolvidas unissem seus esforços financeiros e organizassem o percentual de suas participações em cada projeto, é absolutamente irrelevante no caso em apreço. Organizar os esforços humanos e financeiros dos sócios para a exploração em comum de um dado empreendimento é justamente a razão da existência de toda e qualquer pessoa jurídica. Os sócios da contribuinte, em determinado momento, resolveram unir seus esforços (patrimônio e trabalho) sob uma pessoa jurídica, decisão de que naturalmente surgem efeitos favoráveis e outros nem tanto, que certamente foram sopesados pelos interessados antes de sua implementação;

- A legislação prevê alíquotas diferentes de tributação do ganho de capital para pessoas físicas e jurídicas. Ao contrário do que alega a contribuinte, escolher entre a tributação da alienação de determinado bem na pessoa jurídica ou nas pessoas físicas de seus sócios não é uma "opção fiscal". A tributação do ganho de capital deve se dar de maneira imperativa na pessoa do legítimo titular do bem alienado;

- A autoridade fiscal demonstrou que as ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO (na verdade, 76,5% delas), alienadas à MANABI pertenciam efetivamente à contribuinte TERRATIVA, tendo sido entregues às pessoas físicas dos sócios somente às vésperas do fechamento do contrato de compra e venda, apenas para que o ganho de capital incidisse sobre elas, com menor peso fiscal;

- Não restam dúvidas de que a alienação das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO já era avistada com uma probabilidade segura desde 01/03/2011 (data da celebração do contrato por meio do qual os acionistas finais da contribuinte outorgaram à MANABI a opção de compra das ações). Assim, o recurso à operação prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/1995 (redução de capital a valor contábil) não teve a finalidade de reduzir o excesso do capital social por meio da devolução da participação dos sócios, mas sim de viabilizar a alienação já vislumbrada com menor custo fiscal;

- O excesso de capital social foi uma falsa alegação apresentada com o intuito de dar aparência de propósito negocial legítimo à redução do capital, visto que a sociedade, na realidade, carecia de recursos financeiros, conforme demonstrado pelos aportes posteriormente promovidos por seus sócios (integralizações de aumento de capital, adiantamentos para futuros aumentos de capital e concessão de empréstimos);

- O capital social da contribuinte TERRATIVA, que era de R\$ 29.253.333,00, foi reduzido por meio da entrega de bens (dinheiro em espécie e ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO) que tinham valor contábil de apenas R\$ 12.000,00 (0,04% do capital social). Afronta o bom senso o argumento de que a assembleia-geral da contribuinte possa ter considerado que seu capital social estava demasiado em 0,04%;

- A redução em tela se deu como subterfúgio para a posterior alienação das participações acionárias que pertenciam à contribuinte quando foram negociadas com a MANABI;

- Também demonstra a fragilidade do quadro fático que a contribuinte tentou pintar como justificativa de suas operações (redução de capital social motivada por seu excesso) o fato de parte dos recursos levantados com a venda terem efetivamente retornado à TERRATIVA. Em 08/06/2011, a empresa teve seu capital social aumentado em quase R\$ 12.000.000,00 pelos seus três sócios. Entre março de 2011 e outubro de 2013, recebeu adiantamentos para futuros aumentos de capital em valor total superior a R\$ 56.000.000,00. Finalmente, entre setembro de 2013 e abril de 2014, a contribuinte contraiu empréstimos junto a seus sócios em valor que excedeu R\$ 10.000.000,00;

- O intuito da contribuinte e de seus sócios de fraudar a legislação fiscal também é demonstrado pelo fato de a pessoa jurídica MARSPE, após receber as ações entregues a valor contábil pela TERRATIVA, ter promovido a redução do próprio capital social para evitar a tributação à alíquota de 34% caso viesse a alienar diretamente à MANABI as ações que lhe couberam.

- O valor da redução de capital da MARSPE também foi de R\$ 12.000,00, consistentes em dinheiro em espécie e na totalidade das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO recebidas da TERRATIVA na véspera. Mais uma vez, mostra-se falsa a motivação apresentada de excesso de capital social, já que o valor da redução representou apenas 0,17% do valor total do capital que a empresa tinha (R\$ 7.100.500,00);

- No caso da redução de capital da MARSPE, o propósito fraudulento fica ainda mais evidente, uma vez que, no afã de transferir os ativos às pessoas físicas para que se concretizasse o contrato simulado de alienação em nome destas, a empresa sequer aguardou o prazo para oposição de terceiros, previsto no art. 174 da Lei das S.A.;

- Não é dado aos contribuintes "eleger" sobre quem deve incidir a tributação do ganho de capital. Ela incidirá necessariamente sobre o alienante do bem - no caso dos autos, a contribuinte TERRATIVA;

- O Relatório Fiscal elaborado pela autoridade tributária demonstra como se desenvolveu toda a negociação entre os grupos ARTESIA (ao qual pertencia a TERRATIVA) e FÁBRICA (a que pertencia a MANABI). Neste contexto, a TERRATIVA desempenhou o papel de disponibilizar à pretensa adquirente a documentação para que esta analisasse a viabilidade e o interesse no negócio. Além disso, foram apresentados documentos que comprovam que a própria MANABI teria declarado que os "projetos" MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO foram adquiridos diretamente da TERRATIVA;

- A autoridade fiscal menciona a cessão gratuita de direitos mineratórios da TERRATIVA e de INGO GUSTAV WENDER à MANABI como mais um indicativo de que a

TERRATIVA seria, de fato, a real alienante dos 76,5% das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO. Como as partes cedentes não eram relacionadas à cessionária, a aludida cessão gratuita de direitos só pode ser vista como um desdobramento do verdadeiro negócio ocorrido - compra e venda entre TERRATIVA e MANABI;

- O fato de o produto da alienação das ações ter sido pago às pessoas físicas, ao invés de ter sido entregue à empresa TERRATIVA, tem relevância praticamente nula no caso sob análise, uma vez que as referidas pessoas físicas eram os beneficiários dos lucros da empresa, na proporção de suas quotas. No plano pragmático, tal distinção não tem a mínima relevância;

- A redução de capital, simplesmente para possibilitar a subsequente alienação de ativos em nome das pessoas físicas dos sócios, desnuda evidente fraude à lei tributária, uma vez que é cristalino que a alienação das empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO foi tratada e negociada quando estas pertenciam efetivamente à TERRATIVA.

A PGFN encerra seu recurso especial pedindo de que ele seja conhecido e provido para reformar o acórdão recorrido. Defende por fim a recorrente que, como o entendimento da Turma recorrida em relação à multa qualificada e à responsabilidade solidária baseou-se exclusivamente nos fundamentos já refutados, o eventual provimento do recurso especial deve restabelecer o lançamento tributário também em relação a estas duas matérias.

A irresignação da Fazenda Nacional foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar a observância dos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 16/01/2018, que entendeu ter sido devidamente comprovada pela recorrente a existência de dissenso jurisprudencial entre os Acórdãos nº 1201-001.920 (recorrido) e nº 1301-002.609 (paradigma) no que concerne à legalidade da redução de capital promovida através da entrega de ativos a sócios e controladores, a título de devolução de sua participação no capital social, avaliados pelo valor contábil. Assim, deu-se seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em 16/02/2018, antes de ser formalmente intimada a respeito do teor do Acórdão nº 1201-001.920 e do recurso especial apresentado pela PGFN, a contribuinte TERRATIVA protocolou contrarrazões ao recurso fazendário.

Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pela contribuinte recorrida:

- O recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque inexistente similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma. Não se pode falar em interpretação divergente de lei tributária (requisito para a interposição de recursos especiais) caso o suporte fático dos acórdãos cotejados não seja substancialmente o mesmo;

- No seu recurso especial, a Fazenda Nacional aponta somente uma similitude fática entre o presente processo e aquele que foi objeto do acórdão paradigma: em ambos os casos, a redução do capital das empresas autuadas teria correspondido a um valor proporcionalmente pequeno em comparação com seu capital social. Todavia, a conclusão construída pelo acórdão paradigma decorreu, fundamentalmente, de circunstâncias fáticas específicas das operações por ele analisadas, que não encontram paralelo com o caso objeto do presente processo;

- A 1ª diferença fática relevante entre os acórdãos recorrido e paradigma se refere à proporção entre o capital social e o ativo das empresas autuadas. Enquanto o acórdão paradigma concluiu que o capital social da empresa autuada não poderia ser considerado excessivo porque i) o valor da redução era baixo em relação ao valor total do capital social (2,77%) e ii) o valor do capital social era baixo em relação ao ativo da empresa (16,33%), sendo insuficiente para financiá-lo, o acórdão recorrido analisou somente a primeira variável, concluindo que o capital social da contribuinte não era excessivo porque foi reduzido somente em 0,04%. A análise da proporção entre o capital social da contribuinte e seu ativo permitiria concluir que seu capital social era, sim, excessivo;

- A 2ª diferença fática relevante se relaciona ao fato de o acórdão paradigma tratar de entrega de ações a valor contábil (art. 22 da Lei nº 9.249/1995) a uma controladora pessoa jurídica que as alienou e compensou a receita não operacional com prejuízos fiscais acumulados e bases de cálculo negativas de CSLL, zerando o recolhimento de tributos, enquanto o acórdão recorrido analisou a entrega de ações a valor contábil (art. 22 da Lei nº 9.249/1995) a vários sócios pessoas físicas que as alienaram e recolheram tributos sobre o respectivo ganho de capital;

- A 3ª diferença fática relevante entre os acórdãos recorrido e paradigma tem relação com a existência de dívidas entre as autuadas e seus sócios. No caso do processo em que foi proferido o acórdão paradigma, a controladora que recebeu da empresa autuada ações a valor contábil lhe devia quase R\$ 5.500.000,00, o que demonstra que a contribuinte gerava recursos próprios e não teria motivos razoáveis para aceitar ceder ativos por valor contábil, em uma operação muito desfavorável em relação à sua cessão pelo valor de mercado. Já no presente processo, os acionistas finais da contribuinte é que financiaram as despesas pré-operacionais da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO, tanto que, por ocasião do aumento de capital destas empresas, a TERRATIVA transferiu às investidas parte de seus bens (ativos e passivos) que compuseram determinado acervo líquido, que possuía baixo valor porque junto com os ativos (despesas pré-operacionais e direitos minerários) foram também transferidos passivos (mútuos dos sócios que financiaram aquelas despesas pré-operacionais);

- A 4ª diferença fática relevante entre os acórdãos diz respeito a quem custeou as despesas relacionadas às vendas que ocasionaram o ganho de capital. No acórdão paradigma, restou comprovado que a contribuinte manteve atuação em aspectos relevantes do negócio que, em tese, não mais lhe competia (ou seja, após a transferência das ações à sua sócia): contratou a empresa que avaliou as ações, pagou pelos serviços prestados, reteve e recolheu os tributos vinculados à prestação de serviço e contabilizou as respectivas despesas. Já no acórdão recorrido, foi comprovado documentalmente que foram os "acionistas finais" da contribuinte que conduziram a negociação com a MANABI, em seu próprio nome e interesse, e custearam todas as despesas relacionadas à venda, sem participação da contribuinte;

- A 5ª diferença fática relevante entre os acórdãos recorrido e paradigma é observada no que toca à vinculação entre os alienantes e os adquirentes das participações societárias. Enquanto no acórdão paradigma, todas as empresas envolvidas na reorganização societária pertenciam ao mesmo grupo (MATONE), inclusive a adquirente das ações cuja alienação provocou o ganho de capital que a Fiscalização quis tributar, no acórdão recorrido a MANABI, adquirente das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO, não tinha qualquer vínculo com o grupo da TERRATIVA ou com seus sócios;

- A 6ª e última diferença fática relevante entre as decisões revela-se no fato de que não existe relato, no acórdão paradigma, de que tenham sido celebrados contratos preliminares prevendo a alienação das ações posteriormente transferidas, nos moldes previstos nos arts. 462 e 463 do Código Civil, ao contrário do verificado nas operações analisadas pelo acórdão recorrido;

- Os direitos mineratórios de exploração de determinadas áreas, principais ativos das empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO, pertenciam ao sócio INGO GUSTAV WENDER, que os cedeu, em 17/03/2006, à BHP BILLITON METAIS S.A. ("BHP BILLITON") e os recebeu de volta em 19/03/2009, em razão da desistência daquela empresa. Assim, as operações analisadas no presente processo somente fizeram com que os direitos mineratórios retornassem ao seu titular original;

- Com a devolução de seus direitos mineratórios, INGO GUSTAV WENDER se viu forçado a buscar alternativas para a continuidade do projeto. Como a pesquisa geológica demanda muitos recursos financeiros, ele buscou o apoio de seus parceiros comerciais de longa data, que vinham a ser os acionistas finais da contribuinte: RICARDO PINHO LARA, MARCELO FARIA LIMA, ERWIN RUSSEL, GERHARD WALTER SCHULTZ e MÁRCIO DA ROCHA CAMARGO. Estes passaram a financiar com recursos próprios os custos da exploração e da sondagem dos direitos minerários na região do Morro do Pilar/MG. Para tanto, e com o objetivo de simplificar a equalização da participação de cada sócio dos empreendimentos, a contribuinte TERRATIVA foi utilizada como um mero veículo de aportes financeiros;

- A TERRATIVA adquiriu de terceiros, em 19/11/2010, as ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO. No mesmo dia, a TERRATIVA, INGO GUSTAV WENDER e RICARDO PINHO LARA subscreveram novas ações emitidas pelas investidas, em operação de aumento de capital social. Nesta operação, a contribuinte transferiu às investidas acervo líquido de seu patrimônio, que tinha valor líquido baixo em razão de conter tanto ativos (despesas pré-operacionais e direitos minerários) quanto passivos relacionados aos projetos (mútuos dos sócios que financiaram as despesas pré-operacionais). No dia 04/02/2011, houve nova operação de aumento de capital social da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO, nos mesmos moldes da anterior;

- Todos os custos com pesquisa e desenvolvimento dos projetos minerários em questão foram integralmente suportados pelos acionistas finais da contribuinte, e não por ela enquanto pessoa jurídica;

- Em 19/11/2010 e 26/11/2010, o sócio INGO GUSTAV WENDER cedeu à MORRO DO PILAR direitos minerários que ainda possuía em seu nome, com o objetivo de consolidar todos estes direitos nas empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO;

- As operações descritas deixam claro que a contribuinte TERRATIVA não teve nenhum ônus em relação aos projetos minerários desenvolvidos pela MORRO DO PILAR e pela MORRO ESCURO, tornando-se sem sentido cogitar que esta empresa auferisse os respectivos bônus. Estes cabem, na realidade, àqueles que efetivamente incorreram nos ônus que viabilizaram os projetos: os acionistas finais da contribuinte;

- O intuito de concentrar os eventuais lucros dos projetos desenvolvidos pela MORRO DO PILAR e pela MORRO ESCURO nas mãos das mesmas pessoas que incorreram em seus custos esteve presente desde o momento da aquisição destas empresas, conforme

demonstra o contrato firmado já em 20/11/2010 entre acionistas finais da TERRATIVA estabelecendo a opção para equalização de suas participações nos projetos, sob condição suspensiva da reestruturação societária que culminasse na entrega das ações daquelas companhias a esses acionistas finais;

- O aludido contrato também condicionava qualquer futura venda das empresas investidas à conclusão da sua reestruturação societária, com vistas a que os acionistas que custearam todo o projeto alcançassem a titularidade das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO. Portanto, são despropositadas as afirmações da Fazenda Nacional no sentido de que a redução de capital da contribuinte TERRATIVA somente teria passado a ser vislumbrada pelos seus acionistas a partir do momento em que surgiu uma "probabilidade segura" de venda das ações das investidas;

- Tempos depois da criação da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO, os acionistas finais da TERRATIVA iniciaram as tratativas com a MANABI para a venda da totalidade das ações daquelas sociedades. Por isso, celebraram em 01/03/2011 um contrato por meio do qual INGO GUSTAV WENDER, RICARDO PINHO LARA, MARCELO FARIA LIMA, ERWIN RUSSEL, GERHARD WALTER SCHULTZ, MÁRCIO DA ROCHA CAMARGO e TRB outorgaram à MANABI a opção de compra da totalidade das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO que viessem a ser detidas diretamente por eles. Foram estes acionistas finais que assumiram, portanto, as obrigações contratuais e os riscos desta opção, inclusive de indenização nos casos contratualmente previstos;

- Este contrato tinha como uma das condições precedentes ao negócio de venda a reestruturação societária das empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO, o que levaria ao retorno dos projetos às pessoas dos acionistas finais, em um passo absolutamente natural diante da materialidade do desenvolvimento do projeto;

- A existência do contrato firmado em 01/03/2011 demonstra que a negociação da venda das ações das empresas investidas à MANABI foi conduzida pelos próprios acionistas finais da contribuinte. No mesmo sentido aponta outro elemento existente nos autos: os assessores jurídicos que atuaram na alienação da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO afirmaram que as faturas da prestação de serviços foram pagas pela MARSPE, e não pela TERRATIVA;

- Além disso, os assessores jurídicos declararam que as reuniões acerca da alienação eram realizadas na ARTESIA, que, ao contrário do que afirma a Fazenda Nacional, não integra o mesmo grupo econômico da contribuinte TERRATIVA. A ARTESIA é apenas uma sociedade gestora de recursos, habilitada perante a CVM, que prestou assessoria aos contribuintes finais da TERRATIVA, não possuindo qualquer vínculo societário com esta;

- A MANABI, que adquiriu as empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO, também declarou taxativamente à Fiscalização que as negociações sempre foram conduzidas pelos acionistas finais da TERRATIVA, sem participação desta;

- A reestruturação societária discutida (concentração das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO nos acionistas finais da contribuinte) também era condição pré-estabelecida para a realização de outro negócio jurídico: o ingresso de INGO GUSTAV WENDER, RICARDO PINHO LARA, GERHARD WALTER SCHULTZ e TRB como sócios da MANABI, com a utilização dos próprios recursos oriundos da venda das

empresas investidas. Isso torna cristalina a existência de motivos exclusivamente negociais, empresariais e econômicos para a realização da reestruturação societária;

- No mesmo documento que a Fazenda Nacional aponta para afirmar que a MANABI teria declarado que adquiriu as ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO diretamente da contribuinte TERRATIVA ("Formulário de Referência", publicado no *website* da CVM) pode ser encontrada a declaração de que as ações foram adquiridas junto a um grupo de pessoas físicas;

- A transferência de alguns direitos minerários foi realizada diretamente da contribuinte TERRATIVA e de seu sócio INGO GUSTAV WENDER para a empresa MANABI por mera questão burocrática, uma vez que o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), por conta de sua notória falta de estrutura, demora muito tempo para publicar a autorização de cessão de direitos entre duas partes. Como ainda não havia sido publicada a transferência dos direitos minerários da TERRATIVA e de INGO GUSTAV WENDER às empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO, optou-se por realizar a transmissão diretamente à MANABI, sem qualquer impacto sobre a real natureza das operações;

- O art. 22 da Lei nº 9.249/1995 expressamente autoriza que a devolução de ativos da pessoa jurídica a sócio ou acionista possa ser realizada, à sua opção, com base no valor contábil ou no valor de mercado. O dispositivo guarda coerência com o art. 23 da mesma Lei, que também veicula opção concedida ao contribuinte ao estabelecer que "as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado";

- Como a tributação de ganhos de capital para as pessoas físicas (alíquota de 15%) é consideravelmente inferior àquela aplicável às pessoas jurídicas (patamar de 34%, considerando IRPJ, adicional e CSLL), o objetivo dos arts. 22 e 23 da Lei nº 9.249/1995 é justamente incentivar o fluxo de patrimônio entre sócio e pessoa jurídica, de forma a fomentar a criação de estruturas econômicas mais robustas e organizadas. Caso os citados dispositivos legais não existissem, os investidores obviamente dariam preferência a realizar e manter investimentos como pessoas físicas, comprometendo a organização empresarial dos investimentos possibilitada pela utilização de pessoas jurídicas como instrumentos de investimento;

- Portanto, além de lícita, a devolução de bens do capital da empresa aos sócios pelo valor contábil é estimulada pela própria legislação e tem a clara função de possibilitar o tratamento fiscal equivalente entre os investidores e, com isso, incentivar as atividades econômicas organizadas;

- Ainda que se quisesse entender que a diferença entre as alíquotas aplicáveis ao ganho de capital das pessoas físicas e jurídicas constituiria uma distorção, tratar-se-ia de um possível "vício" presente nas próprias normas legais tributárias, que não podem ter sua legitimidade questionada pelas autoridades fiscais;

- O encadeamento de operações societárias para devolução de bens da companhia aos sócios, na forma do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, é plenamente válida mesmo que conduza a uma "economia fiscal". Não é a maior ou menor onerosidade de certa conduta que a torna legal ou ilegal. É a realidade dos fatos e sua conformidade com a lei que definem a validade ou não do tratamento tributário aplicado pelos contribuintes;

- No caso dos presentes autos, os acionistas finais da TERRATIVA se utilizaram provisoriamente (por quatro meses) de uma estrutura empresarial mais organizada (TERRATIVA) para estruturar determinados projetos (MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO), tendo garantido pela lei o direito de que estes projetos passassem à sua titularidade quando estivessem devidamente organizados;

- O contrato de opção de compra celebrado em 01/03/2011 entre os acionistas finais da TERRATIVA e a MANABI configurava evidente contrato preliminar tratado pelos arts. 462 a 466 do Código Civil, uma vez que estipulava que o fechamento da compra e venda das ações ocorreria no futuro, após e se as condições estabelecidas fossem cumpridas (reorganização societária da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO), bem como por total discricionariedade da MANABI. É impossível, portanto, que se possa considerar que a celebração de tal contrato tenha significado qualquer tipo de alienação das aludidas ações;

- Ademais, os arts. 116 e 117 do CTN são expressos no sentido de que o fato gerador da obrigação tributária só se considera ocorrido após o implemento das condições suspensivas;

- O fato de ser pequena a proporção entre o valor reduzido e o capital social da TERRATIVA não significa que a redução com base no excesso de capital tenha sido fraudulenta e não pode levar à conclusão pela invalidade das operações realizadas. Em primeiro lugar, porque o art. 173 da Lei nº 6.404/1976 estabelece que a assembleia geral da pessoa jurídica é o único órgão legalmente competente para julgar o excesso de capital social, resguardados os direitos de terceiros nos termos do art. 174 da mesma Lei. Em segundo lugar, a análise da relação entre o capital social e o ativo total da TERRATIVA permitia, no caso concreto, a conclusão pelo excesso de seu capital social. Por fim, a redução do capital social da TERRATIVA foi discreta por conta das características dos acervos patrimoniais previamente conferidos à MORRO DO PILAR e à MORRO ESCURO: ativos (direitos minerários) e passivos (empréstimos tomados junto aos acionistas da TERRATIVA) razoavelmente equivalentes, o que fez com que as investidas tivessem um patrimônio líquido baixo e que seu reflexo no patrimônio da TERRATIVA fosse também, obviamente, discreto;

- A jurisprudência do CARF é absolutamente uníssona no sentido da validade de operações iguais à que é objeto do presente processo;

- Na remota hipótese de o recurso especial fazendário ser admitido e provido, os autos devem retornar à Turma de origem para julgamento das demais matérias de defesa, suscitadas pela TERRATIVA e pelos responsáveis tributários, que deixaram de ser abordadas no acórdão recorrido: a) descabimento da multa de ofício agravada; b) impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício; c) necessidade de consideração, no cálculo do imposto supostamente devido, dos valores pagos a título de ganho de capital pelos acionistas finais da contribuinte; d) impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária a INGO GUSTAV WENDER, RICARDO PINHO LARA e MARSPE, com base no art. 124, I, do CTN; e e) inexistência de ato ilícito que permita a atribuição de responsabilidade tributária a INGO GUSTAV WENDER com esteio no art. 135, III, do CTN;

- Caso não se entenda pela devolução dos autos à Turma Ordinária, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) não pode restabelecer a qualificação da multa de ofício, uma vez que não se configurou, no caso concreto, qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio). Tampouco

houve qualquer violação aos arts. 173 e 174 da Lei das S.A., que tratam dos requisitos e procedimentos para a operação de redução de capital social;

- Ainda na hipótese de os autos não serem devolvidos à Turma Ordinária, a 1ª Turma da CSRF não pode manter a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício, uma vez que ambas foram aplicadas sobre um mesmo fato (omissão de receitas) e possuem a mesma base de cálculo. Como se sabe, o ordenamento jurídico pátrio veda absolutamente o *bis in idem*, que significa punir duas vezes uma mesma ação ou omissão;

- Considerando-se ainda a possibilidade de o presente processo não ser devolvido à Turma *a quo*, faz-se necessário que a 1ª Turma da CSRF considere, na apuração dos tributos devidos, os valores recolhidos pelos acionistas finais da TERRATIVA a título de IRPF incidente sobre os ganhos de capital auferidos por eles. A compensação estabelecida pelo órgão julgador se justifica pelas seguintes razões: a) economia processual e simplificação da atividade administrativa; b) impossibilidade de enriquecimento ilícito da Fazenda; c) comprovada boa-fé da TERRATIVA e de seus sócios.

Por conta de tudo que expôs, a contribuinte recorrida requer que o recurso especial interposto pela PGFN não seja admitido ou, na hipótese de seu conhecimento, que lhe seja negado provimento. Na hipótese de o recurso ser provido, pede a recorrida que os presentes autos sejam remetidos à Turma de origem, para apreciação das matérias de defesa que restaram prejudicadas quando do julgamento dos recursos voluntários, sob pena de supressão de instância.

No dia 28/03/2018, a contribuinte TERRATIVA e os responsáveis tributários MARSPE e INGO GUSTAV WENDER foram intimados a tomar ciência do Acórdão nº 1201-001.920, do recurso especial apresentado pela PGFN e do despacho que o admitiu, por meio de mensagens eletrônicas enviadas às suas Caixas Postais (Domicílios Tributários Eletrônicos). No caso da TERRATIVA, o Termo de Intimação facultava à contribuinte a apresentação de novas contrarrazões ou a ratificação das já apresentadas.

Tentou-se intimar por via postal o responsável tributário RICARDO PINHO LARA, mas o Aviso de Recebimento apostado à fl. 2243 informa que não foi possível a entrega do Termo de Intimação.

Em resposta às intimações, a contribuinte TERRATIVA protocolou, em 11/04/2018, petição em que ratifica integralmente as contrarrazões já opostas ao recurso especial da Fazenda Nacional, enquanto os responsáveis tributários MARSPE, INGO GUSTAV WENDER e RICARDO PINHO LARA (este, apesar de não ter sido oficialmente intimado) apresentaram, na mesma data, suas próprias contrarrazões.

As contrarrazões protocoladas por RICARDO PINHO LARA e pela MARSPE são praticamente idênticas. Os documentos repetem boa parte das alegações já apresentadas pela contribuinte em 16/02/2018, principalmente no que concerne à defesa da plena legalidade das operações discutidas no presente processo. Os demais argumentos elencados pelos dois responsáveis tributários podem ser assim sumariados:

- O recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque inexistente similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma. Existem ao menos seis relevantes diferenças de fato entre as decisões, que foram consideradas decisivas pelo acórdão paradigma no exame da regularidade das operações ali discutidas. Tais diferenças foram

abordadas de forma detalhada nas contrarrazões da contribuinte TERRATIVA, às quais os responsáveis recorridos fazem expressa e integral referência;

- Na remota hipótese de o recurso especial fazendário ser admitido e provido, os autos devem retornar à Turma de origem para julgamento das matérias de defesa suscitadas pela TERRATIVA e pelos responsáveis tributários, cuja apreciação pelo acórdão recorrido restou prejudicada diante do cancelamento integral dos autos de infração: a) descabimento da multa de ofício agravada; b) impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício; c) necessidade de consideração, no cálculo do imposto supostamente devido, dos valores pagos a título de ganho de capital pelos acionistas finais da TERRATIVA; d) impossibilidade de atribuição de responsabilidade solidária aos recorridos, com base no art. 124, I, do CTN; e e) inexistência de ato ilícito que permita a atribuição de responsabilidade tributária aos recorridos com esteio no art. 135, III, do CTN, o que já foi expressamente reconhecido pela DRJ;

- Tanto a Fiscalização quanto a DRJ consideraram que os recorridos teriam interesse comum ao da TERRATIVA na "reorganização societária" promovida sem "motivo concreto". Por isso, imputaram aos recorridos a responsabilidade solidária aplicável às "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal", nos termos do art. 124, I, do CTN;

- Ocorre que a "reorganização societária" apontada como fundamento para a responsabilidade solidária não constitui fato gerador dos tributos em questão. A obrigação tributária principal surgiu com a alienação de uma participação societária, que os autos de infração atribuem artificialmente à TERRATIVA, e não com a prévia reorganização societária. Assim, não se pode cogitar da aplicação do art. 124, I, do CTN, ao caso concreto, por completa inocorrência de subsunção do fato à norma;

- Além disso, quando se fala em ausência de "motivo concreto" para a realização da reorganização societária, considera-se que os atos realizados seriam ilícitos. Esta hipótese de responsabilização, no entanto, é regida pelo art. 135, III, do CTN, que foi expressamente afastada pelo acórdão da DRJ em relação aos recorridos RICARDO PINHO LARA e MARSPE;

- O art. 124, I, do CTN, também não pode ser aplicado aos recorridos porque é impossível que eles tenham interesse (jurídico) comum na situação que constituiu o fato gerador supostamente praticado pela TERRATIVA. Pela tese construída pela Fiscalização, a alienação das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO teria sido realizada exclusivamente pela TERRATIVA, sem a participação de seus acionistas neste fato gerador. Assim, revela-se impossível que os recorridos e a TERRATIVA tenham participado conjuntamente do mesmo fato gerador, não sendo possível falar-se em comunhão da posição jurídica das pessoas em relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, condição que a doutrina e a jurisprudência majoritária (inclusive administrativa) consideram necessária para a caracterização do "interesse comum" referido no art. 124, I, do CTN;

- Somente pode ser responsabilizado solidariamente com base no art. 124, I, do CTN, o participante do fato gerador que tenha ocupado o mesmo polo ou exercido a mesma atividade efetivada pelo contribuinte eleito pela lei, o que não se identifica na situação dos recorridos;

- Mesmo nos casos em que admite a responsabilidade solidária de sócios ou dirigentes com base no art. 124, I, do CTN, o CARF é bastante restritivo, somente aceitando tal responsabilização ante a ocorrência de comportamentos de extrema gravidade, especialmente quando há uma espécie de apropriação da personalidade jurídica do contribuinte pelo seu sócio ou dirigente, que disfarçadamente a utiliza para fins escusos, fazendo surgir uma confusão de personalidades que acaba por caracterizar o interesse comum - jurídico - na situação que materializa o fato gerador;

- O acórdão da DRJ apresenta inconsistência e antijuridicidade quando afirma que "pode haver responsabilidade solidária (art. 124, I, do CTN) e pessoal (art. 135, III, do CTN)" ao mesmo tempo. Se uma pessoa já é responsável solidária por determinada obrigação tributária, a imputação de responsabilidade pessoal em razão de ato ilícito se torna totalmente inócua e inoportuna;

- A responsabilidade solidária é instituto diferente - e mesmo antagônico - da responsabilidade instituída pelo art. 135, III, do CTN, cujo caráter substitutivo encontra-se há muito pacificado na jurisprudência. Na primeira, todos os devedores são igualmente responsáveis pela integralidade do débito tributário; na segunda, o responsável substitui o devedor original, assumindo integral e exclusivamente o encargo que originalmente era deste último.

As contrarrazões apresentadas pelo terceiro responsável tributário, INGO GUSTAV WENDER, são muito semelhantes às protocoladas por RICARDO PINHO LARA e pela MARSPE. As diferenças existentes entre elas relacionam-se basicamente ao fato de a DRJ em Campo Grande/MS ter afastado a responsabilização tipificada no art. 135, III, do CTN para RICARDO PINHO LARA (que não tinha poderes de gerência à época dos fatos) e MARSPE (por ser pessoa jurídica), mas não para INGO GUSTAV WENDER.

Assim podem ser sintetizadas as alegações apresentadas somente pelo último responsável tributário:

- A imputação da responsabilidade ao recorrido com fundamento no art. 135, III, do CTN, é insubsistente porque ele não praticou qualquer ato ilícito. Os atos societários aos quais a Fiscalização atribuiu a pecha de ilegalidade são expressamente autorizados por lei;

- Ao disciplinar a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas, o art. 135, III, do CTN, exige que as obrigações tributárias sejam "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". Como a personalidade jurídica do contribuinte não se confunde com a de seus sócios e dirigentes, estes somente poderão ser responsabilizados se praticarem pessoalmente ato ilícito de que resulte obrigação tributária originariamente atribuída ao contribuinte;

- No caso concreto sob análise, o recorrido não praticou nenhum ato com "excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". Toda sua conduta ocorreu dentro dos direitos e deveres atribuídos aos sócios de qualquer sociedade e foram rigorosamente pautados por dispositivos legais plenamente aplicáveis ao caso, cujas formalidades e requisitos foram totalmente atendidos;

- O procedimento efetivamente adotado pela contribuinte TERRATIVA e por seus acionistas, entre eles o recorrido, possuía diversas razões econômicas e negociais para ter sido realizado da maneira como ocorreu, o que demonstra a inexistência de simulação dos atos.

Além disso, foi perfeitamente legal, obedeceu à finalidade do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, bem como se alinha à jurisprudência do CARF;

- Especialmente quanto às razões econômicas e negociais, o recurso especial da Fazenda Nacional distorce a realidade dos fatos na tentativa de imputar à TERRATIVA e aos seus acionistas a implementação de uma operação fraudulenta e dissimulada. Para tanto, apresenta informações inverídicas e faz um recorte arbitrário da realidade, selecionando fatos isolados e retirando-os do contexto geral e real das operações realizadas.

O pedido formulado ao final das contrarrazões de cada um dos responsáveis tributários foi o mesmo. Os recorridos requerem que o recurso especial interposto pela PGFN não seja conhecido ou, no caso de este ser conhecido e provido, que os presentes autos sejam remetidos à Turma de origem, para apreciação das matérias de defesa que restaram prejudicadas quando do julgamento dos recursos voluntários, sob pena de supressão de instância. Por fim, na remotíssima hipótese de a 1ª Turma da CSRF não entender pela devolução do processo à Turma Ordinária, os recorridos pedem que se reconheça a impossibilidade de lhes ser atribuída a responsabilidade tributária pelo débito imputado à contribuinte TERRATIVA.

Os autos seguiram então para esta CSRF para o julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conforme relatado, a contribuinte TERRATIVA trouxe, nas contrarrazões que opôs ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, arguição preliminar em que defende o não conhecimento do recurso em razão da inexistência de similitude fática entre os casos julgados pelos acórdãos recorrido e paradigma. Os responsáveis tributários MARSPE, INGO GUSTAV WENDER e RICARDO PINHO LARA, em suas respectivas contrarrazões, também defenderam o não conhecimento recursal, fazendo remissão expressa aos argumentos já expostos de forma detalhada pela contribuinte recorrida. Início meu voto pela análise de tal tese.

Conhecimento do recurso especial

A contribuinte recorrida TERRATIVA defende a inexistência de divergência jurisprudencial entre os Acórdãos nº 1201-001.920, ora recorrido, e nº 1301-002.609, único paradigma indicado pela PGFN, uma vez que tratam de contextos fáticos diversos. Argumenta que, não sendo substancialmente o mesmo o suporte fático apreciado por cada uma das decisões cotejadas, não se poderia falar em interpretação divergente de legislação tributária.

Aduz a recorrida que a semelhança fática entre as decisões comparadas pela Fazenda Nacional resume-se a um único ponto: em ambos os casos, a redução do capital das empresas autuadas teria representado um valor proporcionalmente baixo em relação ao total do capital social. Este aspecto específico seria insuficiente para caracterizar a similitude fática necessária à configuração da divergência jurisprudencial, requisito indispensável para o conhecimento do recurso especial.

Prossegue a recorrida afirmando que o entendimento construído pelo acórdão paradigma necessariamente levou em conta especificidades fáticas que não encontram paralelo no caso analisado pela decisão recorrida. Nesse sentido, enumera seis aspectos principais de diferenciação fática entre os julgados: i) proporção entre o capital social e o ativo das autuadas; ii) forma de se beneficiar tributariamente da operação de entrega de bens aos sócios por valor contábil (sócia pessoa jurídica que compensou o ganho de capital com resultados negativos acumulados *versus* sócios pessoas físicas que tributaram o ganho de capital à alíquota mais favorável); iii) existência de dívidas entre as autuadas e seus sócios; iv) pessoa responsável por suportar as despesas relacionadas à alienação das ações; v) existência de vínculo societário entre os alienantes e os adquirentes das participações societárias; e vi) celebração de contratos preliminares à transferência das ações aos sócios.

As contrarrazões apresentadas pelos responsáveis tributários reforçam o pedido de não conhecimento do recurso especial fazendário, fazendo referência à argumentação presente nas contrarrazões da contribuinte recorrida.

Pois bem. Para fins de exame dos argumentos apresentados pelos sujeitos passivos recorridos, é imperativo que inicialmente sejam analisadas as características fáticas do caso concreto julgado pelo Acórdão nº 1301-002.609, paradigma manejado pela Fazenda Nacional. Dessa forma, tornar-se-á possível verificarmos se as conclusões divergentes

encontradas nas decisões recorrida e paradigma devem-se fundamentalmente a diversidade dos casos concretos (como advogam os recorridos) ou efetivamente a interpretações diferentes acerca da legislação tributária aplicável a ambos os casos (como defende a recorrente).

Do paradigma indicado no recurso fazendário, podem ser extraídas as seguintes passagens de interesse para a presente análise:

"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.

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.

(...)

Relatório

(...)

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

OBJETO

Trata o presente processo de impugnação à autuação fiscal em desfavor de Matone Investimentos S/A, com os sujeitos passivos responsáveis solidários nos termos do art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional Alberto David Matone, Ernandi Vanderley Pereira Martins de Ávila e Daniel Matone.

(...)

As infrações à legislação tributária foram relatadas na peça fiscal de fls. 1223 e seguintes, que, por bem descrevê-las no tópico "1.a – RESUMO DA AUTUAÇÃO", a seguir é transcrita nesse particular:

(...)

3. Constatou-se que as 800.000 (oitocentas mil) ações subscritas e integralizadas no ato de constituição da sociedade Bem-Vindo! Promotora de Vendas S/A, CNPJ 10.397.031/0001-81, pela FISCALIZADA foram repassadas para MATONE PARTICIPAÇÕES S/A, doravante denominada CONTROLADORA, através de ato de devolução de capital baseado em operação societária de redução de capital social em infração à Lei e materialmente simulada, com objetivo específico de transferir contabilmente a propriedade das ações para registrar a operação de alienação da participação societária e gerar o ganho de capital de R\$102.051.279,86 (cento e dois milhões, cinqüenta e um mil, duzentos e setenta e nove reais e oitenta e seis centavos) na CONTROLADORA, e assim, proporcionar redução ilícita do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL no AC 2009 Exercício 2010

4. A CONTROLADORA mantinha em seus Livros Fiscais elevados montantes de Prejuízo Fiscal e de Base Negativa da CSLL acumulados de períodos anteriores. Com a transferência da propriedade através de ato de devolução de capital, o ganho de capital gerado pela alienação da participação migrou para o resultado da CONTROLADORA e proporcionou a compensação dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL e, conseqüente, redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no AC 2009.

5. Constata a Fiscalização que as operações societárias implementadas ocorreram em infração à Lei 6.404/76 e foram realizadas com fins específicos de transferir o ganho de capital da FISCALIZADA para a CONTROLADORA, com fins de deflagrar a fraude tributária com a interposição da CONTROLADORA na operação de alienação da participação acionária da FISCALIZADA.

(...)

Os sujeitos passivos apresentaram impugnação conjunta, em 11/01/2016, às fls. 1362 e seguintes, que, por delimitar a controvérsia sob sua ótica, transcreve-se parcialmente a seguir :

Dentre todas as operações longamente relatadas pelo auditor fiscal, a única que realmente é relevante para se concluir pela procedência ou pela improcedência dos lançamentos ora impugnados está, brevemente, descrita no item I.a "Resumo da Autuação" (fls. 1224-1225). A sociedade ora impugnante, Matone Investimentos S/A, promoveu, em 28.09.2009, a redução de seu capital social, em R\$ 380.214,00 (trezentos e oitenta mil, duzentos e catorze reais), com o conseqüente cancelamento de 380.214 (trezentos e oitenta mil, duzentos e catorze) ações ordinárias de sua acionista Matone Participações S/A (atual Matone Empreendimentos Imobiliários S/A, CNPJ 96.036.366/000100), conforme Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária anexada a fls. 1011 dos autos. Por conseqüência dessa redução, a impugnante Matone Investimentos S/A entregou, em devolução de capital, à acionista Matone Participações S/A, ativos que compunham o seu capital social,

constituídos por 800.000 mil ações ordinárias da sociedade Bem-Vindo! Promotora de Vendas S/A (CNPJ 10.397.031/000181), por seu valor contábil de R\$ 380.214,00 (trezentos e oitenta mil, duzentos e catorze reais).

Como a entrega dos ativos (ações da Bem-Vindo) à acionista Matone Participações S/A, a título de devolução de sua participação no capital social, foi avaliada pelo valor contábil, a Matone Investimentos S/A não apurou ganho de capital nessa operação.

Em dezembro de 2009, a acionista Matone Participações S/A promoveu a venda desses ativos (as 800.000 ações ordinárias da Bem-Vindo! Promotora de Vendas S/A), ao Banco Matone S/A, pelo valor total de R\$ 102.720.000,00 (cento e dois milhões, setecentos e vinte mil reais), apurando, então, ganho de capital na operação. A venda foi realizada através de dois contratos, o Contrato de Venda e Compra de Ações da Sociedade Bem-Vindo Promotora de Vendas e Serviços Ltda., de 22.12.2009, em que foram vendidas 400.000 (quatrocentos mil) ações, pelo preço de R\$ 51.360.000,00 (cinquenta e um milhões, trezentos e sessenta mil reais), conforme cópia do respectivo instrumento, de fls. 586-588 dos autos. E o Contrato de Venda e Compra de Ações da Sociedade Bem-Vindo Promotora de Vendas e Serviços Ltda., de 30.12.2009, em que foram vendidas as demais 400.000 (quatrocentos mil) ações, também pelo preço de R\$ 51.360.000,00 (cinquenta e um milhões, trezentos e sessenta mil reais), conforme documento de fls. 589-591.

Como a Matone Participações S/A, vendedora dos ativos recebidos em devolução de capital social, contava com prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, acumulados de períodos anteriores, na apuração do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital houve o aproveitamento, por compensação, dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL.

(...)

Em suma, o ponto a ser enfrentado nesses autos diz respeito, exclusivamente, à legitimidade da entrega de ativos (ações da Bem Vindo), pela contribuinte Matone Investimentos S/A a sua acionista Matone Participações S/A, a título de devolução de sua participação no capital social, avaliados a valor contábil. É a partir da oposição a essa operação que os autos de infração de IRPJ e de CSLL foram lavrados. E é, portanto, em face desse tema que os ora impugnantes oferecem os seguintes motivos de fato e de direito, que fundamentam a sua defesa.

(...)

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 consequência 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.

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 Bem-Vindo!, 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 forma, 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 ilícitamente a carga tributária." (grifou-se)

Inicialmente faz-se necessário apontar que, embora o voto parcialmente reproduzido seja identificado no acórdão paradigma como "vencido", 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). Neste sentido, trouxe a parte dispositiva do julgado:

"Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos, em relação ao recurso voluntário da pessoa jurídica:** (i) rejeitar a arguição de decadência; (ii) **negar-lhe provimento em relação à exigência de tributos** e à multa de ofício de 150%; (iii) por maioria de votos dar provimento para excluir a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Vencidos os Conselheiros (...); (iv) **por voto de qualidade negar provimento quanto ao pedido de não incidência de juros sobre a multa de ofício**, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, (...). Em relação ao recurso voluntário dos coobrigados, por unanimidade de votos negar-lhe provimento. Conselheiro Roberto Silva Junior designado redator do voto vencedor. (...)" (grifou-se)

Ainda a respeito do trecho transcrito do voto, registro que não se ignora que a matéria relativa à qualificação da multa de ofício não é objeto do recurso especial sob julgamento. Passagens que tratam especificamente deste tema foram aqui reproduzidas por dois motivos: i) ajudam a elucidar características fáticas do caso julgado pelo acórdão paradigma, possibilitando uma melhor comparação entre este e o acórdão recorrido; e ii) tornam possível verificar se as "diferenças fáticas relevantes" apontadas pela contribuinte recorrida tiveram repercussão na conclusão do acórdão paradigma pela omissão de receitas de ganho de capital pela autuada, ou apenas na aplicação da multa de ofício em sua versão qualificada.

Conforme se constata da leitura dos trechos transcritos, o Acórdão nº 1301-002.609 trata de autuação fiscal sofrida pela empresa MATONE INVESTIMENTOS S.A., em razão de suposta omissão de ganho de capital auferido com a venda de 800.000 ações da empresa BEM-VINDO! PROMOTORA DE VENDAS S.A. ao adquirente BANCO MATONE S.A.. Antes da alienação, a autuada entregou as referidas ações, pelo seu valor contábil (R\$ 320.214,00), à sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES S.A., que figurou formalmente como alienante na operação.

Como a empresa MATONE PARTICIPAÇÕES S.A. 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! PROMOTORA DE VENDAS S.A. (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 S.A. e que sua controladora MATONE PARTICIPAÇÕES S.A. teria sido ilicitamente interposta na operação para figurar como alienante, por intermédio de ato simulado de redução de capital com devolução de bens. Os motivos que embasaram tal entendimento foram acatados pelo acórdão paradigma e serão mencionados adiante.

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 aos mesmos acionistas, em devolução de capital, pelo seu valor contábil ou de mercado.

A partir deste ponto, no entanto, o acórdão paradigma 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 paradigma 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! PROMOTORA DE VENDAS S.A..

O motivo inicialmente apresentado pela decisão para concluir neste sentido é a falta de razoabilidade da justificativa apresentada pela MATONE INVESTIMENTOS S.A. para reduzir seu capital social: se o capital era excessivo, uma redução de apenas 2,77% de seu valor dificilmente cumpriria o propósito de diminuição de tal excesso.

Já partindo para o cotejo entre o acórdão paradigma e a decisão recorrida, relembre-se que no caso concreto dos presentes autos, a Fiscalização também apontou o baixo percentual de redução do capital social da contribuinte TERRATIVA como indício de que a justificativa de excesso de capital seria falsa, conforme referência feita no seguinte trecho do acórdão recorrido:

"Transcrevo, a seguir, excertos do Relatório Fiscal, que explica as irregularidades apuradas pelo Fisco, *verbis*:

ii) O segundo ato, como se detalha nos subitens 3.3.4 e 3.3.5 mais à frente, formado pela conjugação da operação de redução de capital da Terrativa Minerais com a operação de redução de capital da sua acionista MARSPE, em 15/03/2011 e 16/03/2011, também se caracterizou como inválido.

Isto, pela ilegalidade destas duas operações de redução de capital, que inicialmente foram desencadeadas formalmente para atender justamente às disposições externas do ilegítimo instrumento de 01/03/2011.

E, no âmbito interno, em descumprimento do artigo nº 173 da Lei nº 6.404/76, tais operações partiram do falso motivo de excesso de capital da Terrativa, a qual, como já adiantado na letra a anterior do presente subitem 1.3.4 e como se comprova lá no subitem 3.3.4, tinha, ao contrário, carência ou insuficiência de recursos, falta de capital."

O voto condutor do acórdão recorrido refere-se aos termos do Relatório Fiscal para mostrar que a Fiscalização teria entendido que a contribuinte TERRATIVA descumpriu o disposto no art. 173 da Lei nº 6.404/1976 ao justificar a operação de redução de seu capital social com base em seu suposto excesso. Uma das razões que levou a Fiscalização a concluir pela inexistência de tal excesso, conforme bem apontaram tanto a recorrente quanto a contribuinte recorrida, foi o fato de o montante de R\$ 12.000,00, valor da aludida redução, corresponder a apenas 0,04% do capital social que se afirmou ser excessivo.

Neste aspecto específico, o contexto fático abordado pelo acórdão paradigma guarda perfeita semelhança com aquele esquadrihado nos presentes autos. Ocorre que a conclusão construída pela decisão paradigma baseou-se não só neste fato, mas também em outras peculiaridades encontradas naquele caso.

Prosseguindo no texto do voto condutor do acórdão paradigma, verifica-se que, após anotar que a redução de apenas 2,77% não serviria ao propósito de redução do excesso do capital social, o i. Conselheiro Relator enfileira outros três motivos que seriam determinantes para sua conclusão pela inexistência de correspondência entre a formalidade e a realidade:

a) O capital social da atuada MATONE INVESTIMENTOS S.A. não era excessivo, uma vez que era suficiente para financiar apenas 16,33% de seu ativo;

b) A controladora MATONE PARTICIPAÇÕES S.A. tinha débito para com a atuada 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! PROMOTORA DE VENDAS S.A. 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);

c) Embora a atuada MATONE INVESTIMENTOS S.A. 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 três características foram, portanto, consideradas fundamentais para a conclusão de que a operação de redução de capital promovida pela MATONE INVESTIMENTOS S.A. configurou simulação que tinha a única finalidade de buscar uma ilícita economia tributária.

Assiste razão à contribuinte recorrida quando afirma que tais características fáticas efetivamente não encontram paralelo no caso apreciado pelo acórdão recorrido.

No que toca ao item "a", o acórdão recorrido não analisou a relação existente entre os valores do capital social e do ativo da atuada TERRATIVA, para fins de verificação da procedência da alegação de excesso de capital. Se tivesse sido realizada tal análise, o percentual encontrado seguramente seria superior aos 16,33% calculados no caso do acórdão paradigma (embora não se possa prever se o i. Conselheiro Relator do acórdão recorrido consideraria ou não o valor encontrado como um indicativo de excesso de capital social).

Em relação ao mencionado no item "b", não há registro nos presentes autos de que os sócios MARSPE, INGO GUSTAV WENDER e RICARDO PINHO LARA tivessem algum tipo de dívida com a contribuinte TERRATIVA.

Por fim, o item "c" trata do fato da empresa que, em tese, deixou de ser detentora do ativo que viria a ser alienado continuar agindo como fosse a alienante de fato. No caso do acórdão paradigma, a atuação da MATONE INVESTIMENTOS S.A., após entregar as ações da BEM-VINDO! PROMOTORA DE VENDAS S.A. à sua controladora, efetivamente não deixa dúvidas a respeito de quem conduzia toda a operação de alienação. A atuada foi a responsável por providenciar e custear todas as etapas necessárias à posterior alienação das ações, mesmo depois de estas não mais lhe pertencerem.

No caso dos presentes autos, não há elementos que possam levar à mesma conclusão acerca da atuação da TERRATIVA.

Existem nos autos alguns e-mails trocados entre os grupos econômicos a que pertenciam respectivamente a TERRATIVA e a MANABI, antes da transferência, aos sócios da primeira, das ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO, tratando da necessidade de troca de informações para fins de estudo da viabilidade e interesse em futura alienação, a título sigiloso. Além disso, há também relatos de que: i) jornal da cidade de Itabira/MG teria noticiado a realização do negócio entre a MANABI e a TERRATIVA; ii) a própria MANABI teria declarado, em um comunicado destinado ao mercado, a compra das ações junto à TERRATIVA; e iii) alguns direitos minerários teriam sido transferidos diretamente pela TERRATIVA e por seu sócio INGO GUSTAV WENDER à adquirente MANABI, sem antes passarem pelas empresas MORRO DO PILAR e MORRO ESCURO.

Nenhum destes elementos, no entanto, indica que a TERRATIVA tenha praticado ações características de uma real alienante, após transferir as ações da MORRO DO PILAR e da MORRO ESCURO aos seus acionistas MARSPE, INGO GUSTAV WENDER e RICARDO PINHO LARA. Não existem indícios de que a contribuinte, a partir do momento em que deixou de ser a detentora formal das ações, tenha contratado empresa para avaliação destas, pago pelo serviço, retido e recolhido os respectivos tributos ou contabilizado as despesas correspondentes.

Diante destas constatações, verifico que o entendimento exposto pelo acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional, no sentido de que são ilícitas as operações societárias promovidas pelo grupo da contribuinte que ali figura, foi determinado fundamentalmente por peculiaridades fáticas que efetivamente não encontram paralelo no caso analisado pelo acórdão recorrido.

Assim, por ausência de similitude fática entre os casos analisados pelos Acórdãos nº 1201-001.920 (ora recorrido) e nº 1301-002.609 (paradigma apontado pela Fazenda Nacional), concluo pela inexistência de dissenso jurisprudencial entre as decisões contrapostas. Tendo sido descumprido o requisito de admissibilidade prescrito pelo art. 67 do

Anexo II do RICARF/2015, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

Registro que as demais "diferenças fáticas relevantes", elencadas pela contribuinte recorrida, a meu ver não impediriam, por si sós, a caracterização de divergência jurisprudencial que pudesse permitir o conhecimento do recurso especial.

Especificamente acerca da alegação de que o acórdão paradigma trataria de operação de alienação praticada entre partes relacionadas, diferentemente do acórdão recorrido, aponto que tal aspecto foi abordado pelo Acórdão nº 1301-002.609 apenas para fins de qualificação da multa de ofício, matéria que encontra-se fora do escopo do recurso especial interposto pela PGFN.

Desse modo, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em virtude da inexistência de similitude fática que permita a configuração de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma, no que toca à matéria " possibilidade de a operação de redução de capital com entrega de bens a valor contábil, prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/1995, ser utilizada com a finalidade de possibilitar o acesso a condições mais favoráveis de tributação sobre o ganho de capital dos bens transferidos".

Em síntese, voto por não conhecer do recurso.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo