



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720231/2015-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.780 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente NELLY LEITE BITTENCOURT
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010

PRECLUSÃO. INOVAÇÃO DE DEFESA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela recorrente, precluindo os argumentos trazidos somente no recurso voluntário. O limite da lide circunscreve-se aos termos da manifestação de inconformidade.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO CONTRIBUINTE. SÚMULA CARF 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

GANHO DE CAPITAL. COMPRA E VENDA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. PASSIVO DO OBJETO ALIENADO. NÃO INCIDÊNCIA.

A quitação do passivo da pessoa jurídica objeto de alienação não caracteriza acréscimo patrimonial a ensejar a tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital, em razão de inexistir a disponibilização econômica ou jurídica deste capital, fato gerador da espécie tributária, à parte alienante.

GANHO DE CAPITAL. DAÇÃO EM PAGAMENTO DE BENS IMÓVEIS. MOMENTO DA INCIDÊNCIA. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

A dação em pagamento de bens imóveis, mesmo que a partir da utilização de sociedades patrimoniais de que passou a integrar a parte alienante, caracteriza o ganho de capital na data eleita pelas partes a fim de lavrar o ato societário. Este é o momento em que ocorre a disponibilização econômica do bem, signo do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.

É ônus do contribuinte a comprovação do custo de aquisição a partir de documentação hábil e idônea a confirmar a integralização de capital na sociedade objeto de alienação.

MULTA QUALIFICADA. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

somente é cabível a aplicação da multa agravada nos casos de ocorrência de prática criminosa pelo contribuinte. Trata-se da própria redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996 (que remete ao art. 71 a 73 da Lei 4.502), que estabelece a incidência da multa agravada nos casos de sonegação, fraude e conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária exige a presença de interesse jurídico comum, que é aquele em que as pessoas são consideradas como sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos ou o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica, afasta a aplicação da responsabilidade solidária. Para caracterizar o interesse jurídico comum é necessário a presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática do fato gerador tal qual descrito na hipótese de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto pela Recorrente, não se apreciando: (i) por inovação recursal, as alegações referentes ao erro na apuração da parcela subsequente e à não incidência do imposto de renda (IR) em operação de permuta; e (ii) por ilegitimidade passiva, a contestação acerca do vínculo de responsabilidade solidária. Na parte conhecida do mesmo recurso, por maioria de votos, acordam dar-lhe parcial provimento, para: (i) excluir a parcela denominada Endividamento da apuração do ganho de capital; e (ii) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, que negou provimento ao recurso, bem como Márcio Augusto Sekeff Sallem e Rodrigo Duarte Firmino, que não afastaram a multa qualificada. Tocante ao recurso interposto pela responsável solidária, acordam, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Vinícius Monte Serrat Trevisan que deram-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Vinícius Monte Serrat Trevisan. O conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem votou na reunião de dezembro de 2021. O conselheiro Honório Albuquerque de Brito não votou.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator designado *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Monte Serrat Trevisan – Redator designado do voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Monte Serrat Trevisan.

Relatório

Lançamento (fls.2 a 8)

Trata de auto de infração lavrado contra a contribuinte e a responsável solidária Anhanguera Educacional Ltda, nos termos do art.124, I, CTN, referente ao imposto sobre a renda da pessoa física no valor de R\$3.902.473,76, acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, com fato gerador no ano-calendário 2010, conforme Termo de Constatação e de Intimação (fls.9 a 46).

Nesse termo, a autoridade tributária apurou o recolhimento a menor do ganho de capital decorrente da alienação do capital social da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda na forma da tabela abaixo.

ITEM	PARCELA	DATA	GANHO DE CAPITAL APURADO	GANHO DE CAPITAL DECLARADO	DIFERENÇA APURADA
01	ENDIVIDAMENTO	16/12/2010	7.772.468,77	ZERO	7.772.468,77
02	PARCELA A VISTA	16/12/2010	6.365.203,70	6.364.885,45	318,25
03	PARCELA SUBSEQUENTE	21/12/2010	18.243.704,69	ZERO	18.243.704,69
04	PRIMEIRA PARCELA	19/12/2011	2.994.289,56	3.221.490,87	ZERO
05	SEGUNDA PARCELA	17/12/2012	2.994.289,56	3.239.546,37	ZERO
06	TERCEIRA PARCELA	13/12/2013	2.994.289,56	3.019.423,92	ZERO
07	QUARTA PARCELA	DEZEMBRO/2016	4.391.624,68	A DECLARAR	A VENCER

A contribuinte tomou conhecimento do lançamento em 8/12/2015, fls.682.

O responsável solidário tomou ciência do lançamento em 9/12/2015, fls.683.

Impugnação da Contribuinte (fls.687 a 731)

A contribuinte formalizou impugnação em 7/1/2016, em que pretende comprovar o erro da fiscalização, decorrente da não compreensão dos reflexos tributários da transformação da natureza jurídica da Associação Educacional Plínio Leite de associação civil para sociedade civil com fins lucrativos, com cisão subsequente e alienação de quotas do capital social.

Acaso vencido, defendeu a improcedência da qualificação da multa de ofício e a ilegalidade da solidariedade passiva da Anhanguera Educacional Ltda.

Impugnação da Responsável Solidária (fls.828 a 878)

A responsável solidária formalizou impugnação em 8/1/2016, em que defendeu a improcedência de ter sido arrolada no polo passivo da obrigação tributária.

Depois, reiterou as mesmas razões da impugnação da contribuinte para sustentar a improcedência do lançamento.

Acórdão de Impugnação (fls.1.100 a 1.127)

Por unanimidade, a turma de julgamento julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado de ofício e a responsabilidade solidária.

Destacou que a transformação, a constituição de empresa e a cisão parcial foram realizadas quase simultaneamente, inexistindo o propósito negocial em transformar a associação mas apenas repassar o patrimônio dos associados a interesses particulares dos sócios e pessoas intervenientes.

A contribuinte tomou conhecimento da decisão em 9/3/2017, fls.1.262.

Recurso Voluntário da Contribuinte (fls.1.162 a 1.209)

A contribuinte formalizou recurso voluntário em 10/4/2017, no qual defendeu o acréscimo de fundamentação na decisão de primeiro grau em relação ao lançamento, de omissão do IR sobre ganho de capital das parcelas intituladas “Endividamento” e “Parcela subsequente”.

Resumidamente, a contribuinte destacou a nulidade da decisão recorrida por inovação; a inexistência de fato gerador de assunção de dívida da sociedade vendida pela adquirente; a não percepção do montante denominado “Parcela Subsequente”, apurada por meio de permuta de ações societárias; a incorreta apuração do ganho de capital; a legalidade da transformação da associação em sociedade limitada; a improcedência da qualificação da multa; a improcedência da responsabilização solidária.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls.1.269 a 1.308).

Resolução (fls.1.320 a 1.326)

A Turma de Julgamento resolveu converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem se certifique acerca da ciência da responsável solidária ou que a promova, comprovadamente, nestes autos.

A responsável solidária tomou ciência do acórdão recorrido, nos termos da diligência fiscal, em 20/2/2019, fls.1.372.

Recurso Voluntário da Responsável Solidária (fls.1.331 a 1.352)

A responsável solidária formalizou recurso voluntário em 20/3/2019, tendo apontado o erro na apuração da “Parcela Subsequente”, a inexistência de conluio e a legalidade da transformação jurídica da associação para sociedade de fins lucrativos e a ausência de interesse comum, logo, de responsabilidade solidária.

Sem contrarrazões a este recurso voluntário.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2402-010.780 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15540.720231/2015-98

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Redator-Designado *ad hoc* para formalizar o acórdão.

Pelo fato de o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, que já não se encontra mais no quadro de Conselheiros do CARF, não ter formalizado o presente acórdão, uma vez que o processo saiu com vista após ter apresentado seu voto na última reunião da qual participou, fui designado para proceder à formalização do acórdão, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, Anexo II, art. 17, inciso III.

Destaco, contudo, que apenas formalizei o acórdão, transcrevendo a íntegra do relatório e do voto apresentados pelo Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, durante a sessão de julgamento, e que foram deixados em pasta compartilhada.

Admissibilidade

Os recursos voluntários da contribuinte e da responsável são tempestivos e preenchem os pressupostos de admissibilidade, mas serão somente conhecidos parcialmente.

Síntese e Delimitação da Lide

A Associação Educacional Plínio Leite havia perdurado como sociedade sem fins econômicos, de finalidade filantrópica, educativa e beneficente estabelecendo, de forma expressa e obrigatória, que, na dissolução, o patrimônio deveria ser entregue a entidade congênere de fins não econômicos, registrada no Conselho Nacional de Assistência Social, ou a Entidade Pública.

Em 30/11/2010, houve a transformação da associação filantrópica, educativa, beneficente em sociedade empresarial com o intuito de auferir lucros, tendo sido registrada com capital social de R\$195.000,00.

Em 16/12/2010, a contribuinte e a sócia Lea Waldmann Leite, vendedoras, e a responsável solidária, compradora, assinaram o Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças referente à alienação da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda. É estabelecido o Preço Total de R\$68.630.855,40, referente a: i) “Endividamento” assumido pela compradora, de R\$11.658.120,25, conforme item 3.1.1 do instrumento; ii) parcela à vista de R\$9.547.328,18, na data de aquisição; iii) parcela subsequente de R\$27.364.188,83, quitada em 21/12/2010, em bens; iv) 1ª parcela de R\$4.491.209,78, em 19/12/2011; v) 2ª parcela de R\$4.491.209,78, em 17/12/2012; vi) 3ª parcela de R\$4.491.209,78, em 13/12/2013; e vii) 4ª parcela de R\$6.587.107,67, com previsão de pagamento em dezembro/2016.

Em 17/12/2010, através de Aditivo ao Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, houve a alteração da forma de pagamento da “Parcela Subsequente” para uma forma mista de dação de bens em pagamento e recebimento em dinheiro.

Em 21/12/2010, a segunda alteração da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda aprovou o aumento do capital social para R\$20 milhões, a justificativa da cisão parcial a fim de promover o adimplemento da “Parcela Subsequente” e a redução do capital social para R\$15.937.050,00.

A Xisto Participações Ltda e a Riga Participações Ltda, com atos constitutivo de 6/1/2010, idênticos quadro societário, domicílio, objeto, capital social, sócio administrador e modelos de documentos, com erros de digitação e inconsistências comuns, foram transferidas à contribuinte e a Lea Waldmann Leite.

A Xisto Participações Ltda passou a denominar-se Xisto Educação Básica Ltda, com a denominação alterada para Colégio Plínio Leite Ltda, em 10/6/2011.

Já a Riga Participações Ltda teve o capital social reduzido em R\$4.464.979,00 em 9/2/2011.

Apurou-se omissão de ganho de capital subdividida em 3 parcelas: a denominada “Endividamento” de R\$7.772.468,77, a parcela à vista de R\$318,25 e a parcela subsequente de R\$18.243.704,69, com a qualificação da multa de ofício em 150%. Houve, ainda, a imputação de responsabilidade solidária no teor do art.124, I, CTN.

Com relação ao objeto do litígio, este trata de duas parcelas alegadamente não oferecidas à tributação – Endividamento e Parcela Subsequente – e a desconsideração do Custo de Aquisição. As questões referentes à reorganização societária concernentes à transformação da associação em sociedades sem fins lucrativos e à cisão da sociedade resultante não são objeto de apuração do IR sobre o ganho de capital, mas indícios que motivaram a qualificação da multa de ofício aplicada. Há, finalmente, impugnação tencionada no sentido de questionar a imputação de responsabilidade solidária à empresa adquirente.

Inovação Recursal

Com relação à denominada Parcela Subsequente, na **impugnação**, a contribuinte manifesta o inconformismo exclusivamente no fato de não haver ocorrida a transferência dos imóveis dados em pagamento. Abaixo, excertos da peça impugnatória que demonstram o cerne argumentativo referente à parcela supracitada.

103. Conforme previsto no anexo 2.1.1 (do 1º Termo Aditivo ao CCV), o pagamento será realizado via transferência de imóveis, o que até a presente data ainda não ocorreu (essa afirmação será demonstrada em tópico específico). Segue abaixo trecho do Aditivo que relaciona os imóveis:

...

105. As anexas certidões dos imóveis negociados na venda das quotas, PROVAM que até a presente data estes não foram transferidos para a propriedade das vendedoras, logo o ganho de capital ainda não se realizou. Vide Anexo II.

106. Conforme citado anteriormente, aproximadamente 66,67% do lançamento fiscal ocorreu pela interpretação truncada do nobre auditor fiscal, onde reconheceu equivocadamente realizado o recebimento da parcela equivalente a R\$ 27.364.188,83.

...

112. Assim, no caso em tela — como os bens não foram transferidos — NÃO HÁ QUE SE LANÇAR O GANHO DE CAPITAL. Simples assim!

113. Por óbvio, quando houver o recebimento das parcelas parceladas, o imposto de renda sobre o ganho de capital será pago. Entretanto, enquanto não houver o

recebimento de tais parcelas, o imposto de renda será diferido até a realização do recebimento, conforme citado anteriormente.

Ao se debruçar sobre esta matéria, de maneira bastante objetiva, assim decidiu a autoridade julgadora de primeira instância:

10.2. PARCELA SUBSEQUENTE: a impugnante afirma que não recebeu os bens a que se referem esse pagamento. Mas o aditivo ao contrato não deixa dúvidas a respeito da cessão das quotas das novas sociedades, conforme abaixo colacionado do termo fiscal:

c) PARCELA SUBSEQUENTE, no valor de R\$ 27.364.188,83 (vinte e sete milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e três centavos), que, nos termos do ADITIVO AO INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS, de 17/12/2010, foi quitada em 21/12/2010, em bens, conforme relatado em 3.1.8, alínea "d", 4.1.4, 4.1.5 e 4.1.6 do presente termo;

b) "as Partes, em conjunto, negociaram que os bens a serem entregues às VENDEDORAS a título de pagamento integral da Parcela Subsequente do Preço de Aquisição seriam consubstanciados por quotas de duas sociedades que serão proprietárias dos seguintes ativos: Nova Sociedade 1 deterá (i) os imóveis de propriedade da MANTENEDORA e (ii) um valor em dinheiro, e a Nova Sociedade 2 deterá o (iii) Colégio Plínio Leite, com todos os seus direitos e obrigações e (iv) um valor em dinheiro (os itens i, ii, iii e iv deste Considerando são denominados como "Ativos")";

Em contrapartida, **no recurso voluntário**, a contribuinte encampa novas razões em relação à Parcela Subsequente. Para bom entendimento, reproduzo excertos da peça recursal.

11.2 - Da "parcela subsequente" no valor de R\$ 27.364.188,83:

(...)

36. Ora, conforme previsto no Aditivo, a "parcela subsequente" no valor de R\$27.364.188,83, não teria sido recebida até hoje, quanto menos no ano de 2010. porque tal parcela deveria ser quitada com o recebimento de imóveis que - até a presente data - não foram transferidos, conforme se comprova com certidões anexadas à peça de impugnação.

37. Porém, tanto o Fiscal quanto o Acórdão da DRJ/REC consideraram que a Recorrente e sua sócia receberam a "parcela subsequente" por meio da transferência para as mesmas da totalidade das cotas de capital das sociedades Xisto e Riga, que no Aditivo são citadas como sociedade 1 e sociedade 2.

38. Mesmo que correta tal interpretação, incorreta ou descabida estaria a autuação. Primeiro pelo valor autuado de tal transferência. segundo pela natureza da mesma:

(...)

II.2.a - Do valor de transferência de cotas das sociedades Riga e Xisto:

39. Observe-se que, apesar do valor da "parcela subsequente" estar previsto como R\$27.364.188,83 no Contrato e no Aditivo, o valor da transferência das cotas das empresas Xisto e Riga, vertidos pela cisão da Sociedade Educacional Plínio Leite SiS Ltda. se deu pelo valor total de R\$ 15.939.050,00 (R\$ 244.071,00 a Xisto e R\$15.694.979,00 a Riga), conforme consta nos itens 6.3.5 e 7.3.5 do próprio TCF.

40. Desta forma, o valor efetivamente recebido em quitação da "parcela subsequente" foi de R\$ 15.939.050,00, nunca de R\$ 27.364.188,83. pois, repita-se, o IRPF é apurado com base no regime de caixa, devendo ser considerado, portanto, o valor efetivamente recebido (conforme alterações de contratos sociais da Riga e Xisto) e não o valor da promessa de recebimento (constante do Contrato, pois o Aditivo nem faz menção a valores).

(...)

II.2.b - Da permuta:

45. Observe-se que, na aceção do Fiscal e da DRJ/REC e na essência do conjunto de fatos ocorridos no ano de 2010, pode-se depreender e concluir que o valor da “parcela subsequente” de venda das cotas da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda foi integralmente recebida em cotas das empresas Xisto e Riga.

46. Ora, assim sendo, não há que se falar em recebimento do valor. Quão menos em ganho de capital, mas tão somente em permuta de bens de iguais características: cotas de sociedades. E PERMUTA DE BENS NÃO É FATO GERADOR DE IRPF.

(...)

A partir da comparação das peças recursais em face ao acórdão de impugnação, é perceptível a inovação recursal em face ao **erro da base de cálculo correspondente à Parcela Subsequente** e ao entendimento de que a operação de compra e venda, neste particular, trata-se de uma **operação alegadamente não tributável de permuta**.

A apresentação de argumentos novos e diversos dos que levados à apreciação do colegiado de primeiro grau requer seu não conhecimento por parte deste Colegiado.

Com efeito, esses novos argumentos, trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não teve oportunidade de conhecer e de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, não podem ser apreciados em sede de recurso voluntário em face da ocorrência do fenômeno processual da **preclusão consumativa**.

Humberto Theodoro Júnior¹ nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Caberia ao contribuinte haver deduzido, na impugnação, as questões apresentadas nas razões do recurso voluntário, conforme arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.233/72².

Desse modo, nos termos do mencionado dispositivo, a **impugnação** apresentada pela recorrente delimitou o litígio e fixou, também, em função disso, o conhecimento da matéria pelo julgador de primeira e de segunda instâncias.

Nessa linha, a matéria deduzida pela recorrente em seu recurso voluntário transborda os limites de sua impugnação e não merece ser examinada por esta instância recursal, sob pena de contrariar o princípio do duplo grau de jurisdição. A exceção fica por conta de matérias de ordem pública, que podem ser conhecidas em qualquer tempo e grau de jurisdição, a bem do § 3º do art. 485 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

¹ HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225/226

² Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Inúmeros são, a propósito, os precedentes deste tribunal no sentido do não conhecimento de matéria que não tenha sido submetida à apreciação e julgamento de primeira instância, dos quais citamos apenas alguns, ilustrativamente:

Acórdão 2402-009.348, 4/12/2020

ARGUMENTOS DE DEFESA. PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE DA DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. Por força do princípio processual da eventualidade da defesa, o contribuinte deve alegar toda a matéria de defesa que tiver na impugnação, pena de não mais poder fazê-lo em momento posterior em face do fenômeno processual da preclusão consumativa. Em consequência, o argumento de defesa somente levantado no recurso voluntário não pode ser conhecido, nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

Acórdão 3302-008.408, 23/6/2020

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pelo órgão ad quem, caracteriza supressão de instância. Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF (artigo 17 do Decreto nº 70.235/72).

Acórdão 2202-005.965, 4/2/2020

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. INOVAÇÕES. PRECLUSÃO. Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delinea especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate naquela oportunidade, excetuada a questão de ordem pública, como, por exemplo, a decadência. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

Deste modo, não conheço das alegações relativas ao **erro na base de cálculo da Parcela Subsequente** e à **operação de permuta de ações** por corresponderem à inovação recursal.

Ilegitimidade Passiva

A contribuinte questiona a responsabilização solidária da Anhanguera Educacional Ltda, argumento que não deve ser conhecido por ausência de legitimidade da parte nos termos do enunciado nº 172 da Súmula CARF.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Deste modo, também não conheço desta matéria suscitada pelo contribuinte.

Endividamento

A autoridade tributária determinou o valor da operação de alienação da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda na soma do preço de aquisição acrescido da parcela intitulada Endividamento, com base no item 3.1.1 do Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças. Ao entender do fiscal, como esposado no Termo de Constatação e Intimação, a assunção de qualquer dívida por parte da compradora integra o preço da operação da compra e venda em questão, devendo ser adicionada aos demais recebimentos pactuados.

O contribuinte, na impugnação, §§109 a 129, defende a não tributação desta verba, especificando que apenas poderia vir a ser tributada caso o patrimônio líquido da entidade fosse negativo. Igual manifestação apresentou o responsável solidário em sua peça recursal.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a tributação por caracterizar a assunção da dívida ou cessão de débito por parte da pessoa jurídica adquirente da sociedade, de forma a integrar o valor da operação.

O contribuinte, no recurso voluntário, §§18 a 33, defende não ser a titular da obrigação, mas a sociedade, pessoa jurídica que não se confunde com a pessoa física. A título eventual, afirma não ser fiadora nem corresponsável pela dívida. Igual manifestação apresentou o responsável solidário em sua peça recursal.

Pois bem.

O Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, às fls.146 a 183, determina que, do preço de aquisição, será descontado o Endividamento:

III. DO PREÇO

3.1 Pela aquisição das QUOTAS e pela obrigação de não-concorrência estabelecida no Capítulo IX abaixo, a COMPRADORA pagará às VENDEDORAS o Preço de Aquisição no valor total de R\$ 56.972.735,25 (cinquenta e seis milhões, novecentos e setenta e dois mil, setecentos e trinta e cinco reais e vinte e cinco centavos), o qual será pago nos termos da Cláusula 3.2 abaixo. O Preço de Aquisição será composto por uma parcela à vista que será paga na forma ajustada na Cláusula 3.2 “i” abaixo (**“Parcela à Vista”**), por uma parcela que será paga na forma da Cláusula 3.2 “ii” abaixo (**“Parcela Subsequente”**) e por quatro parcelas à prazo que serão pagas na Forma ajustada nos itens “iii” a “vi” da Cláusula 3.2 abaixo (**“Parcelas à Prazo”**).

3.1.1 O Preço de Aquisição acima previsto foi determinado, conforme acordado entre as Partes, após o devido desconto do valor do Endividamento da MANTENEDORA de R\$11.658.120,25 (onze milhões, seiscentos e cinquenta e oito mil, cento e vinte reais e vinte e cinco centavos). Na hipótese em que a COMPRADORA apure, após a Data de Fechamento, qualquer diferença comprovada por título jurídico, documento, fato ou informação financeira que resulte no aumento do valor do Endividamento, referida diferença deverá ser devolvida pelas VENDEDORAS à COMPRADORA no prazo máximo de 05 (cinco) dias úteis a contar da notificação da COMPRADORA nesse sentido ou poderá ser compensado pela COMPRADORA com as Parcelas à Prazo do Preço de Aquisição devidas pela COMPRADORA às VENDEDORAS.

(Grifei)

Pode-se observar que o Endividamento compõe indiscutivelmente o Preço de Aquisição, cabendo, entretanto, analisar se referida parcela integra a base de cálculo do IR sobre ganho de capital apurado na pessoa física.

O fato gerador do IR é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, na forma do art.43 do Código Tributário Nacional.

O IR sobre ganho de capital incide sobre o rendimento bruto, nele incluído todo e qualquer acréscimo patrimonial não correspondente aos rendimentos declarados apurado a partir da subtração entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, na forma do art.3º da Lei 7.713/88.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º **Constituem rendimento bruto todo** o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, **e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.**

§ 2º **Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente,** observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (grifei)

Em verdade, o valor de transmissão das quotas da sociedade alienada é de R\$68.630.855,50, não R\$56.972.735,25, o preço efetivamente desembolsado pela adquirente.

Entretanto, em honra aos princípios da entidade e da autonomia patrimonial, esta parcela denominada Endividamento pertence a pessoa terceira, a Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda, não à sócia objeto do lançamento. E, em face ao caso concreto, não há provas de que a redução do passivo materialize-se em acréscimo patrimonial da contribuinte, o fato gerador do IR sobre o ganho de capital.

Isto porque a autoridade tributária assumiu que toda e qualquer assunção de dívida pela parte adquirente, embora inserida no preço de aquisição do bem ou direito, representaria um acréscimo patrimonial da parte alienante.

Se tomarmos em um imóvel urbano ou rural, financiado perante instituição financeira, não haveria qualquer dúvida de que o desembolso para quitação do passivo do bem importaria em acréscimo patrimonial da parte adquirente, caracterizado não pelo aumento de seu patrimônio, mas pela redução do passivo a este atrelado. Tal hipótese afiguraria em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da pessoa física apta a ser tributada pelo IR sobre o ganho de capital.

Contudo, **na hipótese de passivo contratado por pessoa jurídica**, são os bens desta que respondem pelo adimplemento das obrigações contraídas recaindo a obrigação sobre os sócios apenas nos casos previstos em Lei, conforme art.795 do Código de Processo Civil.

Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.

Esses casos incluem, a título não exaustivo, a má administração, a prática de ato ilícito, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade, conforme legislações cível, trabalhista, previdenciária, tributária e consumerista a respeito da matéria.

Não nos esqueçamos da disciplina legal da responsabilidade em relação a sociedades simples limitada:

CAPÍTULO I

Da Sociedade Simples

Seção IV

Das Relações com Terceiros

Art. 1.023. Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

...

CAPÍTULO IV

Da Sociedade Limitada

Seção I

Disposições Preliminares

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

No caso concreto, não houve qualquer análise da finalidade do empréstimo celebrado pela sociedade alienada com o Banco Itaú Unibanco por meio da Cédula de Crédito Bancário 557838604. A fiscalização somente tomou o saldo na data da operação de compra e venda como parte do preço de aquisição e o tributou.

Não houve, exemplifico, escrutínio se o empréstimo celebrado tinha por objetivo a eventual quitação de obrigações particulares das sócias, ao arrepio do estatuto social da então Associação Educacional Plínio Leite, ou, caso contrário, se era destinado às atividades da pessoa jurídica. Tampouco houve qualquer análise se o patrimônio social era suficiente para fazer frente à dívida contraída, ou se houve ato previsto em lei para responsabilizar pessoalmente a sócia.

Ora, se inexistente a operação de compra e venda de quotas sociais, quem arcaria com o adimplemento da avença: os sócios ou a associação / sociedade? Não tenho dificuldade em responder esta pergunta com base na legislação supracitada.

Até enxergo a possibilidade de tributar a assunção da dívida da pessoa jurídica na apuração do ganho de capital decorrente da alienação, desde que demonstrado, de maneira clara e inequívoca, que isso tenha representado aquisição de disponibilidade econômico ou jurídica da alienante, atrativa do fato gerador do IR, ou caracterizadas as hipóteses de responsabilidade pessoal do sócio pela dívida assumida, hipótese em que haveria a redução do passivo atrelado ao patrimônio do alienante.

Este raciocínio é objeto do Acórdão 2201-009.103, de 13/8/2021, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário nos termos do voto do I. Presidente e Relator Carlos Alberto do Amaral Azeredo:

A análise dos autos evidencia que parte do preço ajustado seria relativo a mensalidades atrasadas, e que na citada conta-garantia, além dos R\$ 55.000.000,00 relativos às parcelas ainda a serem corrigidas, recebeu depósitos de valores das tais mensalidades pagas a destempo. Ademais, como dito, valores depositados na citada conta-garantia foram corrigidos e tal correção foi tributada pelo Agente fiscal como omissão de rendimentos.

Como bem pontuado pela defesa, este Relator já se manifestou em caso semelhante, em voto que resultou no Acórdão nº 2201-003.948, exarado em 03 de outubro de 2017, acolhido pela unanimidade da então formação desta Turma Ordinária.

Naquela oportunidade, este Colegiado se debruçou sobre a imputação fiscal incidente sobre parcela do valor da alienação que teria sido destacada para fazer face a passivos pendentes da empresa alienada. Após sintetizadas as razões da Autoridade lançadora e da defesa, restou assim expressa as conclusões do voto condutor do Acórdão:

Competência da União, nos termos do inciso III do art.153 da CF/88, o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza tem sua regra matriz no art. 43 do CTN, o qual prevê, expressamente, que seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de rendas ou de proventos de qualquer natureza:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

Dando ainda maior ênfase à vinculação entre a ocorrência do fato gerador e a aquisição da disponibilidade, a Lei 7.713/89 previu que, no caso de pessoas físicas, o imposto de renda é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos. Além disso dispôs que integra o rendimento bruto o ganho de capital auferido no mês, que é a diferença positiva entre o valor da alienação e custo de aquisição, conforme se vê abaixo:

Lei 7.713/89

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

Em fl. 254 é possível identificar a informação na Declaração de Bens e Direitos do custo da participação societária alienada, sendo certo que os mesmos não são avaliados, na Declaração de Rendimentos da Pessoa Física, pelo método da equivalência patrimonial, mas registram apenas o valor histórico de aquisição.

Ocorre que, no curso das atividades empresariais, o valor efetivo representativo dessa participação societária sofre alterações positivas e negativas, que vão se acumulando no seio da Pessoa Jurídica até que, no momento da alienação, incide a tributação sobre o acréscimo patrimonial identificado pela diferença positiva entre o valor da transmissão e do custo do bem alienado. Caso a diferença seja negativa, não há que se falar em tributação, já que não constitui acréscimo patrimonial passível de tributação pelo Imposto sobre a Renda, pois não teria ocorrido a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

Não se mostra adequado o entendimento da Autoridade lançadora de que o risco empresarial é exclusivamente daquele que se aventura em tal atividade. Afinal, o país não tem como avançar em seus indicadores econômicos ou sociais, bem assim no cenário global, se o Estado fecha os olhos à sorte das empresas, que configuram um dos esteios da economia, gerando empregos, renda e riqueza, beneficiando não apenas aos seus sócios, mas a toda coletividade, direta ou indiretamente.

Assim é que, o mero nascimento dos passivos ora em discussão, antes mesmo de serem efetivamente pagos, configuram dispêndios que sensibilizam, para menos, o montante devido de tributo apurado na PJ. Por sua vez, não sendo pago dentro do período de sua ocorrência, tais dispêndios são inseridos no campo negativo do patrimônio e lá permanecem até que existam recursos para honrá-los ou até que os seus sócios decidam integralizar recursos novos capazes de extinguir tais obrigações pendentes.

No caso de integralização de valores, estes teriam reflexos meramente permutativos no patrimônio da pessoa física, deixando de se apresentar como uma disponibilidade, por exemplo, e passando a integrar o custo de aquisição da participação societária.

Assim, o que se identifica dos elementos juntados aos autos, é que a Brumafer Mineração enfrentava severas dificuldades financeiras e operacionais, estando inclusive com suas atividades interrompidas, resultando no interesse de seus sócios em promover a alienação das respectivas participações, o que se deu com a disposição da MSA Mineração Serra Azul de levar os negócios da Brumafer à frente.

Na definição de preços, naturalmente, é avaliado o patrimônio da empresa alienada, lembrando que patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações vinculado a uma pessoa ou a uma entidade. A Lei nº 10.406/2002, Código Civil, prevê, em seu art. 91, que constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

Portanto, considerando os reflexos das obrigações pendentes de pagamento na negociação em curso, temos que quatro seriam as possibilidades para fechamento do negócio diretamente entre a MSA e os sócios da Brumafer:

1) a MSA assumiria o passivo da Brumafer e consideraria o custo de tais obrigações na estipulação do valor (líquido) a ser pago aos sócios. Assim, o ganho de capital seria calculado sobre o valor líquido recebido por cada sócio alienante;

2) a MSA pagaria um valor global com a quitação prévia pelos sócios retirantes, mediante aporte de recursos, das obrigações pendentes. Assim, a tributação sobre eventual ganho de capital, da mesma forma, não incidiria sobre o valor equivalente ao passivo pendente, já que, com o aporte de recursos, este passaria a compor o custo de aquisição do investimento anulando na mesma medida a tributação eventualmente incidente sobre o valor da alienação;

3) a MSA ingressaria no quadro societário da Brumafer, aportando valores que fossem suficientes à liquidação das pendências, com diluição da participação societária dos antigos sócios. Após, compraria a participação de cada sócio, cenário em que eventual ganho de capital seria calculado pela diferença entre o valor líquido recebido e o custo de aquisição;

4) as partes fixariam um valor global para o negócio, com previsão expressa de que parte do montante a ser pago seria utilizada para quitação do passivo pendente.

No caso em tela, a opção escolhida pelas partes equivale a última possibilidade acima, mas não altera a natureza da operação. Não é porque se tenha optado por uma ou outra forma que a essência do ajuste restará alterado.

Neste caso não se identifica disponibilidade econômica ou jurídica de bens ou direitos de qualquer natureza, passível de incidência de Imposto de Renda, na parte relativa ao montante utilizado para quitação do passivo da empresa alienada. Em relação a tais valores, não há diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Tais valores não se confundem com despesas, mas obrigações patrimoniais da pessoa jurídica. Tampouco sua liquidação com recursos dos sócios pessoas físicas configura ofensa ao princípio contábil da entidade, naturalmente se observadas as formalidades legais para tal.

Impossível atribuir o pagamento de tais obrigações à mera liberalidade das partes, em particular por que: quem compra considera a obrigação pendente de pagamento na definição do valor que está disposto a pagar pelo novo negócio; já quem se retira da sociedade, como bem lembrado pela decisão a quo, responde solidariamente com o adquirente, por até dois anos depois de averbada a modificação do Contrato Social, perante a própria sociedade e terceiros pelas obrigações que tinha como sócios, nos termos do § único do art. 1003 do Código Civil.

É possível que as condições operacionais e financeiras de uma empresa apresentem resultado negativo reiteradamente até que sua equação patrimonial resulte em um valor negativo, situação em que pode ocorrer a transferência da sociedade sem que os sócios recebam um único centavo pela cessão de sua parte, ou mesmo ainda precisem aportar algum recurso só para que consigam alienar sua participação pelo preço justo.

Assim, vê-se que os reflexos do passivo de uma empresa geram impacto negativo, ainda que indiretamente, no patrimônio dos sócios e o seu

pagamento, mediante ajuste em alienação que o estabeleça, apenas elimina tal impacto, não importando acréscimo patrimonial efetivo capaz de ensejar tributação do Imposto sobre a renda.

...

Como se vê, o caso tratado no presente processo é bem semelhante ao que se discutiu no Acórdão acima, sendo certo que o fato de que, em um momento qualquer, o contrato de compra e venda indique que o valor seria uma indenização, não afeta a essência de mero cumprimento de obrigações pendentes que alteram o valor de alienação.

Note que a Solução de Consulta nº 59 da SRRF04/Disit apenas indicou que **somente haverá a incidência do Imposto de Renda** sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em “escrow account” (conta-garantia), **quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante**, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico.

No caso sob análise, independentemente do motivo que levou ao ingresso de valores na citada conta-garantia (parcelas, correção ou mensalidades em atraso), o fato é que não houve disponibilidade econômica ou jurídica de valores ao alienante, mas apenas o retorno ao adquirente de parte do valor ajustado de alienação em razão da necessidade de liquidação de pendências contratualmente estabelecidas.

Sobre o tema, a própria Receita Federal do Brasil por sua Coordenação-Geral de Tributação (Solução de Consulta nº 3 – Cosit, de 22 de Janeiro de 2016), ao analisar a correta aplicação da legislação tributária relacionada ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, assim se manifestou:

40. Importante destacar que os valores depositados na conta caução, apesar de essa ter sido aberta em nome dos Vendedores, ainda não podem ser considerados como custo de aquisição, pois esses valores se destinam a cobrir as garantias impostas pelo Comprador, e só estarão à disposição dos Vendedores na forma e nos prazos estipulados em contrato.

41. Em síntese, o preço de aquisição da participação societária não restou determinado no contrato apresentado pela Consulente, pois, em razão das diversas condições estipuladas no texto, é possível que o montante total a ser pago pelo Comprador seja ajustado para mais ou para menos, a depender de eventos futuros e incertos. Contudo, os valores já transferidos aos Vendedores correspondem a pagamento do preço acordado entre as partes, caracterizando-se, desta forma, como custo de aquisição da participação societária para fins de apuração do ágio verificado no negócio celebrado pela Consulente. E, contrario sensu, os valores devolvidos pelos Vendedores representam redução desse custo de aquisição. Por óbvio, essas alterações influenciarão a apuração do ágio na transação, o que será melhor visto a seguir.

Ora, se os valores devolvidos aos compradores representam redução de custo de aquisição, sejam eles relativos ao montante de R\$ 55.000.000,00 ou relativo a mensalidades atrasadas, naturalmente, representam, para os vendedores, uma redução no valor de alienação. Da mesma forma, eventual atualização de tais valores, desde que tenha sido, como de fato foi, retornado ao patrimônio da empresa adquirente para quitação de pendências, devem seguir o tratamento dado ao principal, não podendo ser considerada parcela recebida sobre a qual deva incidir o IRPF.

(Grifos do original)

Apesar de se tratar de fatos diversos dos agora tratados, a conclusão é a mesma: a quitação do passivo da pessoa jurídica objeto de alienação não caracteriza acréscimo patrimonial efetivo a ensejar a tributação do IR sobre o ganho de capital, pois inexistente a disponibilização econômica ou jurídica deste capital à sócia alienante.

Deste modo, deve ser excluído, do presente lançamento, a parcela referente ao Endividamento na proporção de 66,67% (a participação da contribuinte no capital social), no valor de R\$7.772.468,77.

Parcela Subsequente

Por ter conhecido parcialmente os temas relacionados a esta matéria, analisarei somente o momento de tributação da Parcela Subsequente.

Decido.

Assim dispõe o Aditivo ao Instrumento Particular de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças (fls.184 a 194):

II. DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

2.1 No prazo de 30 (trinta) dias a contar da presente data, a COMPRADORA, na qualidade de sócia controladora da MANTENEDORA, fará com que seja deliberada e aprovada a cisão da MANTENEDORA, de Forma que os Ativos mencionados na Cláusula 2.1.1 abaixo, sejam cindidos e incorporados pela Nova Sociedade 1 e pela Nova Sociedade 2 (“Reorganização Societária”). As VENDEDORAS poderão definir, anteriormente à realização da Reorganização Societária pela MANTENEDORA, que os Ativos sejam transferidos para uma única sociedade.

2.1.1 Os Ativos serão consubstanciados por: (i) o Colégio Plínio Leite, bem como todos os seus direitos e obrigações, (ii) os Imóveis de propriedade da MANTENEDORA listados no Anexo 2.1.1 ao presente Aditivo (“Imóveis”) e (iii) um caixa da MANTENEDORA no valor total de R\$4.864.188,83.

2.1.2 Caso qualquer um dos Imóveis listados no Anexo 2.1.1 esteja onerado, a qualquer título, de forma que o ônus ou restrição incidente sobre o Imóvel em questão impeça a realização da cisão em relação ao referido Imóvel, a Reorganização Societária poderá ser realizada em mais de uma etapa e os imóveis com ônus e/ou restrições serão cindidos e incorporados a medida que forem desonerados, hipótese em que a multa prevista na Cláusula 2.2 abaixo não será aplicada.

2.1.3 Os custos de ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos envolvidos na operação de Reorganização Societária supra mencionada correrão por conta da COMPRADORA e os custos para a regularização das licenças e autorizações referentes ao Colégio Plínio Leite correrão por conta das VENDEDORAS.

...

III. DA LOCAÇÃO

3.1 A MANTENEDORA e a Nova Sociedade 1 deverão celebrar na mesma data de realização da Reorganização Societária, os contratos de locação dos imóveis listados no Anexo 3.1-A (“Imóveis Locados da Nova Sociedade 1”) pelo qual a MANTENEDORA estará obrigada ao pagamento à Nova Sociedade 1 dos aluguéis relativos aos Imóveis Locados da Nova Sociedade I, cuja minuta padrão consta do presente Instrumento como Anexo 3.1-11.

3.1.1 O valor global dos aluguéis dos Imóveis Locados da Nova Sociedade 1, dos imóveis detidos diretamente pelas VENDEDORAS, bem como dos imóveis detidos por terceiros, conforme relação constante do Anexo 3.1.1 ao presente Aditivo, é de R\$220.000,00 (duzentos e vinte mil reais) por mês, que serão reajustados anualmente conforme a variação do IPCA - Índice de Preços ao Consumidor Amplo ou, na impossibilidade de sua utilização, conforme variação do IGP-M/FGV (Índice Geral de Preços de Mercado, divulgado pela Fundação Getúlio Vargas) ("Aluguéis"), sendo que o prazo de vigência de cada um dos contratos de locação de cada um dos Imóveis será de 20 (vinte) anos a contar da data de assinatura do respectivo contrato de locação.

3.1.2 A GARANTIDORA comparece no presente Aditivo, ratificando sua obrigação assumida no Capítulo IV do Contrato de Locação.

...

V. DA PARCELA SUBSEQUENTE DO PREÇO DE AQUISIÇÃO

5.1 Pela aquisição das quotas da MANTENEDORA e pela obrigação de não concorrência estabelecida no Capítulo IX do Instrumento de Compra e Venda, a COMPRADORA se obrigou ao pagamento às VENDEDORAS do Preço de Aquisição no valor total de R\$56.972.735,25, o qual será pago nos termos da Cláusula 3.2 do Instrumento de Compra e Venda, respeitadas as condições ali previstas, sendo que a Parcela Subsequente do Preço de Aquisição no valor de R\$27.364.188,83, conforme definição da Cláusula 3.2 do Instrumento de Compra e Venda será paga mediante a entrega às VENDEDORAS, em prestação em pagamento, das quotas da Nova Sociedade 1 e da Nova Sociedade 2, na proporção de 2/3 (dois terços) para a VENDEDORA Nelly Leite Bittencourt e 1/3 (um terço) para a VENDEDORA Léa Waldmann Leite.

5.1.1 A cessão e transferência das quotas da Nova Sociedade 1 e da Nova Sociedade 2 às VENDEDORAS, com a consequente quitação do pagamento da Parcela Subsequente, deverá ocorrer no prazo de 02 (dois) dias a contar da data da deliberação da Reorganização Societária ("Data do Pagamento da Parcela Subsequente") pela MANTENEDORA, mediante celebração de alteração do contrato social da Nova Sociedade 1 e da Nova Sociedade 2 que deliberará a cessão e transferência das quotas das referidas sociedades para as VENDEDORAS ("Alteração Contratual").

5.1.2 As VENDEDORAS concordaram expressamente em receber o valor integral da Parcela Subsequente do Preço de Aquisição na forma ajustada no presente Capítulo V.

5.2 Todas as demais cláusulas e condições relativas ao pagamento do Preço de Aquisição, conforme definição do Capítulo III do Instrumento de Compra e Venda, permanecem válidas e eficazes entre as Partes, devendo ser cumpridas integralmente pela COMPRADORA, conforme as previsões ali estipuladas.

A reorganização societária promovida cuidou de cindir a Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda, alocando parte do ativo integrado por Colégio Plínio Leite, bens imóveis e saldo em caixa nas sociedades patrimoniais Riga Participações Ltda e Xisto Participações Ltda cujos quadros societários passou a integrar a contribuinte.

A data eleita pela fiscalização é a de formalização do Protocolo e Justificação da Cisão Parcial da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda, em 21/12/2010, quando houve a prestação em pagamento dos bens listados mediante a transferência de quotas sociais das sociedades patrimoniais supracitadas.

A contribuinte, no recurso voluntário, é eloquente em suas palavras:

12. Por conta disso, em 21/12/2010, a compradora, ora recorrente, optou por quitá-la por meio da transferência de imóveis que totalizaram o valor de R\$ 15.937.050,00, tanto é que a diferença entre o valor acordado da Parcela Subsequente e o valor efetivamente pago por meio dos imóveis, no montante de R\$ 11.427.138,80, implicou a lavratura do Auto de Infração 15540.72025/2015-81, por meio do qual a RFB visa à cobrança do Imposto de Renda sobre o ganho de capital imputado à UNIPLI (erroneamente, já que deveria ter sido imputado à compradora, Anhanguera), veja-se:

(Grifei)

Portanto, está caracterizado o adimplemento da prestação denominada Parcela Subsequente que gerou acréscimo patrimonial à contribuinte, caracterizando disponibilidade econômica, não confundível com disponibilidade financeira, referente à conversão em pecúnia do bem ou direito.

O contribuinte ainda apresenta as certidões dos imóveis dados em pagamento, mas que não modificam a conclusão de que já houve a efetivação do pagamento e a disponibilização econômica da Parcela Subsequente à contribuinte alienante, fato gerador do IR sobre o ganho de capital.

Mostra-se correto o lançamento neste ponto.

Custo de Aquisição

Em relação à desconsideração do custo de aquisição das quotas da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda, a autoridade julgadora de primeira instância destacou a falta de comprovação do aporte efetivo ao capital da sociedade formada após a transformação, por não entender apto o documento apresentado às fls.813.

No recurso voluntário, o contribuinte reitera as razões da impugnação de que aportou R\$130.000,00 através de depósito em cheque.

O Anexo III – Comprovante do Depósito Bancário, fls.813, apresenta um recibo bancário no valor de R\$65.000,00, não R\$130.000,00, inapto a comprovar se a finalidade do depósito do cheque era integralização do capital. Com efeito, a mera apresentação do documento não se mostra hábil a demonstrar a que título ocorreu a transferência de valores, não tendo sido exibidas, no procedimento fiscal, na impugnação e no recurso voluntário, quaisquer provas complementares do aporte desta quantia na Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda.

Deste modo, não reconheço o custo de aquisição pleiteado.

Multa Qualificada

Para que possa ser aplicada a multa qualificada, a autoridade tributária deve trazer aos autos elementos comprobatórios de que a conduta da contribuinte está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, descritos nos arts.71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Fez isto no item 12 do Termo de Constatação Fiscal:

12.2 – Tendo em vista os ilícitos observados no curso da ação fiscal, e detalhadamente descritos no presente termo, principalmente os indicados em 9.3, 9.5, 9.6, 9.8, 9.9, 9.10, 9.11, 9.12, 9.13, 9.14, 9.16, 9.17, 9.18 e 9.19, será procedida à qualificação das multas de ofício ora lavradas em decorrência da ação fiscal, nos termos do artigo 957, inciso II,

do Decreto 3000, de 26/03/1999 e alterações posteriores, em decorrência da prática de simulação e devido ao evidente intuito de fraude, com dolo, objetivando apropriar-se de patrimônio de entidade beneficente, vendendo-a a seguir, e não recolhendo os devidos tributos federais, razão pela qual será elaborada a pertinente representação fiscal para fins penais.

...

9.3 – a fiscalizada, na qualidade de sócia gerente, promoveu, em 16/12/2010, a lavratura do INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS, tendo efetuado, juntamente com a sócia LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34), a VENDA da SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97) para a ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), conforme relatado em 3.1, 3.1.1 e 3.1.2 do presente termo;

...

9.5 - Assim sendo, conforme relatado em 3.1.4, 3.1.5, 3.1.6 e 3.1.7 do presente termo, a fiscalizada, detentora de 66,67% do capital social, e LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34), detentora de 33,33% do capital social, promoveram a VENDA de 100% do capital social da SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97) à ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49).

É formalizada, conjuntamente, a primeira alteração do contrato social da SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97), na mesma data de 16/12/2010, através de que são as citadas quotas transferidas, livres e desembaraçadas de quaisquer ônus ou gravames, com todos os direitos que representam, incluindo lucros e/ou dividendos não distribuídos;

9.6 - O preço total estabelecido para a transação é de R\$ 68.630.855,40 (sessenta e oito milhões, seiscentos e trinta mil, oitocentos e cinquenta e cinco reais e quarenta centavos), conforme relatado em 3.1.8, alíneas “a” e “b”, e honrado em parcelas, conforme a seguir:

...

9.8 - A ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) constituída e perdurou até a vigência da OITAVA REFORMA da mesma como SOCIEDADE SEM FINS ECONÔMICOS, DE FINALIDADE FILANTRÓPICA, EDUCATIVA, BENEFICENTE, fazendo parte da mesma, na qualidade de MANTENEDORA, o COLÉGIO PLÍNIO LEITE e o CENTRO UNIVERSITÁRIO LEITE (UNIPLI), conforme relatado em 5.1.2.1 do presente termo.

Certo é, ainda, que a COMPRADORA, ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), TINHA CONHECIMENTO DA ALUDIDA CONDIÇÃO DA ASSOCIAÇÃO, conforme relatado em 3.1.9 do presente termo;

9.9 - O ESTATUTO da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) estabelece, EXPRESSAMENTE, quórum qualificado para a DISSOLUÇÃO da mesma, necessário para que tal ato fosse aprovado, conforme relatado em 5.1.2.3 do presente

9.10 - O ESTATUTO da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) estabelece, EXPRESSA e OBRIGATORIAMENTE, que, em caso de DISSOLUÇÃO da ASSOCIAÇÃO, o PATRIMÔNIO da mesma deveria ser destinado a ENTIDADE CONGÊNERE DE FINS NÃO ECONÔMICOS COM REGISTRO NO CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ou a ENTIDADE PÚBLICA, conforme relatado em 5.1.2.3 do presente termo;

9.11 - Ocorre que, através do CONTRATO SOCIAL DA SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97), de 30/11/2010, registrado no CARTÓRIO DO 5.º OFÍCIO DE NITERÓI-RJ, bem como no 6.º SERVIÇO NOTARIAL DE NITERÓI-RJ, em ato assinado em nome da fiscalizada e de LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34), tendo como representantes MARCELA BITTENCOURT DE AQUINO ESCOBAR (CPF 051.743.987-56) e CESAR BITTENCOURT DA SILVA (CPF 053.166.287-05), respectivamente, FOI PROMOVIDA, AO DESCALABRO DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DO ESTATUTO, A “TRANSFORMAÇÃO” DA ASSOCIAÇÃO FILANTRÓPICA, EDUCATIVA, BENEFICENTE EM SOCIEDADE EMPRESARIAL COM O INTUITO DE AUFERIR LUCROS, conforme relatado em 5.2.1, 5.2.2, 5.2.3, 5.2.4, 5.2.5 e 5.2.7;

9.12 - O CONTRATO SOCIAL DA SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97) registra, ainda, que o capital social da mesma é de R\$195.000,00, totalmente subscrito e integralizado, o que é uma gritante falácia, já que, com a criação desta "nova entidade empresarial", AS SÓCIAS APROPRIARAM-SE INDEVIDA E PARTICULARMENTE, SEM ÔNUS, DA TOTALIDADE DO PATRIMÔNIO DA ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97), atribuindo ao mesmo um valor irrisório e pelo qual não pagaram absolutamente nem um centavo, conforme relatado em 5.2.6;

9.13 - Ato, contínuo, e com a finalidade de consolidar a VENDA acordada no INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS, a fiscalizada e LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34) promovem a PRIMEIRA ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97), de 16/12/2010, cedendo a totalidade das quotas do capital social à ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), neste ato representada por ANTONIO AUGUSTO DE OLIVEIRA COSTA (CPF 048.496.408-93) e ANTONIO FONSECA DE CARVALHO (CPF 055.455.858-00), conforme relatado em 5.3.1, 5.3.2, 5.3.3, 5.3.4, 5.3.6 e 9.5;

9.14 - Em prosseguimento, através da SEGUNDA ALTERAÇÃO CONTRATUAL DA SOCIEDADE EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE S/S LTDA. (CNPJ 30.084.263/0001-97), de 21/12/2011, a ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), neste ato representada por RICARDO LEONEL SCAVAZZA (CPF 148.090.836-02) e ANTONIO FONSECA DE CARVALHO (CPF 055.455.858-00) e, conforme relatado em 5.4.1, 5.4.2, 5.4.3, 5.4.4, 5.4.5, 5.4.6 e 9.6, alínea “c”:

a) aprova aumento de capital no valor de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais);

b) aprova o PROTOCOLO DE JUSTIFICAÇÃO DE CISÃO PARCIAL, de 21/12/2010, com a finalidade de promover o adimplemento da PARCELA SUBSEQÜENTE do INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS, e

c) aprova redução de capital no valor de R\$ 15.937.050,00 (quinze milhões, novecentos e trinta e sete mil e cinqüenta reais);

...

9.16 - Tanto a XISTO PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 11.471.160/0001-35) quanto a RIGA PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 11.471.928/0001-70), foram transferidas para a fiscalizada e para LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34).

Ambas as sociedades assumiram, assim, suas funções na trama engendrada com o objetivo de cumprir o acordado no INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS, mormente no que se refere ao adimplemento da PARCELA SUBSEQÜENTE, nos termos do ADITIVO AO

INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS E OUTRAS AVENÇAS, de 17/12/2010, tendo sido, para tanto, promovido pelas sócias as primeira e segunda alterações contratuais, em 18/12/2010 e 21/12/2010, respectivamente, passando, em consequência, a XISTO PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 11.471.160/0001-35) a denominar-se XISTO EDUCAÇÃO BÁSICA LTDA. (CNPJ 11.471.160/0001-35), conforme relatado em 6.2, 6.3, 7.2 e 7.3;

9.17 - A XISTO EDUCAÇÃO BÁSICA LTDA. (CNPJ 11.471.160/0001-35) teve a denominação alterada para COLÉGIO PLÍNIO LEITE LTDA. (CNPJ 11.471.160/0001-35), através da terceira alteração contratual, em 10/06/2011, tendo sido, posteriormente, transferida para ISABELA BITTENCOURT DA SILVA (CPF 074.554.907-12), MARCELA BITTENCOURT DE AQUINO ESCOBAR (CPF 051.743.987-56) e CESAR BITTENCOURT DA SILVA (CPF 053.166.287-05), através da quarta alteração contratual, 11/01/2012, sendo estes dois últimos os PROCURADORES citados em 9.11 do presente termo. Através da quinta alteração contratual, em 17/09/2013, CESAR BITTENCOURT DA SILVA (CPF 053.166.287-05) afastou-se da sociedade, conforme relatado em 6.4, 6.5 e 6.6, e

9.18 - A RIGA PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 11.471.928/0001-70) teve o capital social reduzido em R\$ 4.464.979,00 (quatro milhões, quatrocentos e sessenta e quatro mil, novecentos e setenta e nove reais), por decisão das sócias, consubstanciada através da terceira alteração contratual, em 09/02/2011, sendo este mais um elemento de prova do evidente intuito das sócias em se apropriarem do patrimônio da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97) ao arripio da lei e do Estatuto vigentes, conforme relatado em 7.4;

9.19 - Em resumo, conclui-se que a fiscalizada participou, juntamente com a sócia LEA WALDMANN LEITE (CPF 014.071.987-34) e os demais agentes citados no presente termo, de conluio com o objetivo explícito de se apropriarem do patrimônio da ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL PLÍNIO LEITE (CNPJ 30.084.263/0001-97), a fim de promoverem a VENDA, previamente combinada, do mesmo à ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49), tendo todos os sujeitos neste termo mencionados se valido de fraude e simulação, com o dolo específico de obter enriquecimento indevido às custas de instituição que, por mais de 50 anos cresceu e se consolidou no mercado sob as bênçãos do poder público brasileiro que a isentou de pagamento de tributos, e, ainda assim, informou valor total da operação em montante inferior ao pactuado e não promoveu o oferecimento correto das parcelas recebidas, quer em bens, quer em meios de pagamento, à tributação pelo ganho de capital.

De forma bastante didática, a fiscalização narrou a reorganização societária que promoveu a transformação da entidade filantrópica, educativa e beneficente, expressamente vedada de transferir seu patrimônio senão a entidades congêneres ou a entidades públicas, em sociedade para depois aliená-la à adquirente. Posteriormente, houve a cisão da sociedade a fim de que houvesse a diluição de seu ativo em sociedades patrimoniais, de cujo capital social passou a participar a contribuinte.

Em momento algum a fiscalização proibiu a transformação de instituição de ensino superior, adotante da forma jurídica de associação civil, em sociedade civil com fins lucrativos, nem tencionou *anular* o ato societário, até por ser incompetente acerca desta matéria. Tampouco houve a tributação da transformação ou da cisão da sociedade resultante em sociedades patrimoniais – que não são fatos geradores do IR sobre ganho de capital –, mas dos reflexos econômicos da reorganização societária, que resultaram em acréscimo no patrimônio da contribuinte.

A análise da reorganização societária, a parte nuclear da autuação, permitiu que a fiscalização constatasse que a dação em pagamento de bens das sociedades cindidas resultantes ocorreu em desconformidade com o Estatuto da transformada associação, porquanto parte do patrimônio da associação não deveria ingressar no patrimônio da contribuinte. Assim, todos estes atos realizados sucessivamente com um intervalo de tempo exíguo descortinaram o desejo da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento e a ocorrência do fato gerador do IR sobre ganho de capital.

Em síntese, a fiscalização não desconsiderou a transformação cível, a cisão ou a transferência patrimonial de forma individual, mas todos estes societários tomados em conjunto evidenciaram o intento de fraude, feito em conluio com a responsável solidária, conduzindo à manutenção da multa de ofício qualificada.

Responsabilidade Solidária

Embora não tenha conhecido o recurso voluntário do contribuinte referente a este particular, a Anhanguera Educacional Ltda, arrolada como responsável solidário, manifestou-se no bastante recurso voluntário.

A imputação da responsabilidade solidária decorreu destes termos colimados com aqueles narrados no curso do procedimento de fiscalização:

13.1 – É imputado pelo artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, que:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:”

13.2 – Assim sendo, em decorrência dos fatos narrados no corpo do presente termo, e tendo em vista o mandamento legal do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, é considerado responsável solidário pelo tributo devido e ora lançados de ofício:

a) ANHANGUERA EDUCACIONAL LTDA. (CNPJ 05.808.792/0001-49);

Ao entender da fiscalização, quando da aquisição, a responsável solidária tinha conhecimento da aludida condição da associação (item 9.8 do Termo de Constatação Fiscal) e participou de conluio com a contribuinte e sua sócia, a fim de que houvesse o enriquecimento sem causa destas às custas de parte do patrimônio da sociedade alienada.

Em contrapartida, a responsável solidária entende que o interesse comum deve estar demonstrado em relação ao fato gerador da obrigação principal, não quanto à transformação que não é fato gerador do IR sobre ganho de capital. Além disto, pontua que não poderia ter interesse comum por estar em polo oposto da alienante.

Pois bem.

O “interesse comum” do art. 124, I, CTN refere-se ao interesse jurídico e não ao interesse meramente econômico, cabendo definir o alcance daquele.

Ao conceituar o interesse comum, Leandro Paulsen³ toma por base o decidido no AREsp 1.198.146/SP, rel. Min. GURGEL DE FARIA, dez. 2018:

Têm interesse comum aqueles que figuram conjuntamente como contribuintes. É o caso, por exemplo, dos coproprietários de um imóvel relativamente ao IPTU ou à taxa de recolhimento de lixo. Efetivamente, conforme o STJ, **“O ‘interesse comum’ de que trata o preceito em destaque refere-se às pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação**, no caso, a venda da mercadoria, sendo certo que esse interesse não se confunde com a vontade oposta manifestada pelo adquirente, que não é a de vender, mas sim de comprar a coisa”

Já no EREsp 834.044/RS, rel. Min. Mauro Campbell Marques, restou reconhecido que o fato de as pessoas integrarem o mesmo grupo econômico não é bastante para a responsabilização solidária.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN.

...

A razão para isto é que integrar grupo pode significar interesse econômico apenas indireto na realização do fato gerador, ou seja, a intenção de participar dos respectivos resultados, mas não interesse direto ou realização conjunta de tal situação.

Para que se configure o interesse jurídico é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato impositivo, ou seja, quando participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre seja de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, seja indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou **conluio**.

Apesar de não estar no mesmo polo da responsável solidária e nem ter praticado a conduta descrita na hipótese de incidência (não oferecimento de parte do acréscimo patrimonial à tributação), a responsável solidária atuou na engenharia da reorganização societária e em conluio com o contribuinte praticou os atos ora descritos e que ensejaram a manutenção da multa qualificada.

Dessa forma, até para guardar coerência com o decidido, impõe a manutenção da responsabilidade solidária.

³ Curso de Direito Tributário Completo (11ª edição revista e atualizada).

Conclusão

Voto em conhecer integralmente o recurso voluntário da responsável solidária e, apenas em parte, o recurso voluntário do contribuinte, exceto quanto a matéria referente ao erro na apuração da parcela subsequente e à não incidência do IR em operação de permuta por inovação recursal e ao vínculo de responsabilidade solidária por ilegitimidade passiva, para, na parte conhecida, dar parcial provimento para excluir, da apuração do ganho de capital, a parcela denominada Endividamento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Redator Designado *Ad Hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Monte Serrat Trevisan – Redator designado do voto vencedor

A Receita Federal delimitou o valor da operação de venda da Sociedade Educacional Plínio Leite S/S Ltda. na soma do preço de aquisição, somada da parcela intitulada endividamento, tudo com fundamento no item 3.1.1 do instrumento particular de compra e venda de cotas.

A fiscalização entendeu que a assunção de qualquer dívida por parte da compradora irá integrar o preço da operação em questão, mais os demais recebimentos pactuados.

A Recorrente defende a não tributação deste valor mencionando que somente poderia ser tributada no caso do patrimônio líquido negativo. Da mesma forma, o responsável solidário assim argumentou:

“A DRJ manteve a tributação em função de reconhecer como assunção da dívida ou mesmo cessão de débito por parte da pessoa jurídica adquirente da sociedade, uma vez que integrou o valor da operação.

No recurso voluntário a Recorrente menciona que não é titular da obrigação, mas sim a sociedade pelo princípio da subsidiariedade legal, não sendo fiadora nem corresponsável pela dívida. Da mesma forma não é responsável solidário.”

No instrumento particular é determinado às fls. 146/183, o preço de aquisição onde será descontado o endividamento:

“III. DO PREÇO

3.1.1 O Preço de Aquisição acima previsto foi determinado, conforme acordado entre as Partes, após o devido desconto do valor do Endividamento da MANTENEDORA de R\$11.658.120,25 (onze milhões, seiscentos e cinquenta e oito mil, cento e vinte reais e vinte e cinco centavos).

O valor de transmissão das cotas da sociedade alienada é de R\$ 68.630.855,50 não R\$ 56.972.735,25. O preço desembolsado pela pessoa que adquiriu.

Os contratos realizados respeitam os requisitos para produzir efeitos na realidade factual jurídica. Os referidos contratos realizados no caso concreto possuem:

- a) capacidade dos contratantes (de acordo com os arts. 3 e 4 do Código Civil)
- b) objeto lícito, possível determinado ou determinável
- c) foi celebrado na forma prevista em lei
- d) houve a livre manifestação de vontade sobre qualquer vício

A função social dos contratos em tela realizados possui a liberdade de contratar nos moldes do art. 421 (a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato) e 2035 (Parágrafo único. Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos).

O que na verdade houve foi uma reorganização societária de transformação da sociedade e em seguida ou a cisão da respectiva sociedade havendo a diluição do seu ativo em sociedades patrimoniais. Não houve proibição de tal ato societário pela Receita Federal em que adotou a associação civil em sociedade civil com fins lucrativos não fazendo qualquer tipo de anulação, até mesmo porque é incompetente.

Não houve a tributação da transformação ou da cisão da empresa, resultante em sociedades patrimoniais vez que não são hipóteses de IR em ganho de capital, mas tão somente que os reflexos econômicos da associação. O fato é que não houve desconconsideração pela Receita Federal pela transformação civil à cisão bem como a transferencial patrimonial individual.”

O artigo 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na sua redação original, previa a aplicação de multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributos, nos casos de lançamento de ofício, se comprovada a existência do evidente intuito de fraude definido nos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A jurisprudência administrativa, portanto, sempre se pautou por aplicar a multa normal de lançamento de ofício nos casos em que os procedimentos adotados estavam às claras, perfeitamente identificados e documentados, através da realização de negócios jurídicos embasados em documentação não falsificada ou adulterada, ainda que o regime de tributação não correspondesse àquele que o Conselho considerasse o mais correto.

A sonegação é definida pelo artigo 71 como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, ou das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária. A fraude é conceituada pelo artigo 72 como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais. E o conluio é caracterizado pelo artigo 73 como o ajuste doloso entre duas pessoas visando a atingir qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.

Como se pode verificar, o ponto em comum das três modalidades caracterizadoras do agravamento da penalidade é o dolo. Tanto a sonegação, como a fraude e o conluio exigem para a sua caracterização que o procedimento adotado pelo contribuinte tenha sido doloso. Assim, o simples acobertamento da ocorrência do fato gerador - sem dolo - não pode ser definido como hipótese de sonegação. A multa agravada somente pode ser aplicada nos casos de acobertamento do fato gerador praticado com dolo. E a mesma conclusão se impõe no caso de procedimento visando ao impedimento da ocorrência do fato gerador, ou no caso de ajuste entre contribuintes para acobertar ou impedir a ocorrência do fato gerador do tributo. Todas essas condutas, se praticadas sem dolo, não se enquadram na definição de fraude ou conluio e não podem caracterizar hipótese de agravamento de penalidade.

O que caracteriza a sonegação, a fraude e o conluio, portanto, do ponto de vista fiscal, é o dolo. Até porque o artigo 72 da Lei nº. 4.502/1964 nem poderia conceituar a fraude como sendo toda ação ou omissão não dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo. Dispositivo desse teor seria considerado inconstitucional por interferir no direito do contribuinte de incorrer ou não na prática dos atos definidos em lei como ensejadores da ocorrência ou não na prática dos atos definidos em lei como ensejadores da ocorrência do fato gerador de tributo. Daí porque podemos concluir que as condutas não dolosas não podem ser caracterizadas como hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

No direito privado, o dolo como a fraude são considerados como espécie do gênero defeitos do negócio jurídico. Com efeito, para ser válido e eficaz, o negócio jurídico deve ser realizado através de uma manifestação da vontade das partes, de acordo com a lei e visando à produção de efeitos jurídicos. Presente esses três pressupostos, o negócio jurídico existe.

O conceito de dolo no Direito Penal, no entanto, é bastante diverso do dolo do Direito Civil. No Direito Penal, embora existam várias teorias na doutrina para conceituá-lo², de um modo geral podemos caracterizar o dolo como sendo a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato previsto como crime; é a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado delituoso. Criminoso é, portanto, quem age consciente e voluntariamente para atingir o objetivo legalmente tipificado do crime, e que tem pleno conhecimento de que existe uma relação de causa e efeito entre a sua conduta e o resultado objetivado.

Não houve a chamada evasão fiscal uma vez que na operação todos os atos foram lícitos e acima de tudo demonstrados ao Fisco.

Pela análise dos contratos que são acostados aos autos percebe-se, que não houve omissão de informação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias.

Não houve fraude à fiscalização uma vez que o contribuinte inseriu elementos inexatos ou mesmo omitindo informação de qualquer natureza nos contratos realizados.

Não houve falsificação ou alteração da substância do contrato para torná-lo vicioso ou se evadir no pagamento de tributo.

Não houve elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que saiba ou que deva saber ser falso ou inexato. Em nenhum momento o autuado se negou a fornecer todos os contratos para sua devida análise.

Do mesmo modo, quando a lei fiscal define a sonegação como o ato doloso tendente a impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador do tributo, também aqui devemos entender que o dolo de que trata o dispositivo é o penal.

Isso porque todo ato tendente a impedir o conhecimento das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador de tributo - que possa ser caracterizado como sonegação fiscal e seja apenado com multa agravada - comporta em si mesmo uma certa dose de malícia e de má-fé. Nesse sentido, a qualificação desse ato com o adjetivo doloso feito pelo legislador, na acepção que lhe empresta o Direito Civil, seria redundante e desnecessária. Lembre-se que é regra de hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis e desnecessárias. E se considerarmos que o termo dolo do artigo 71 refere-se ao dolo civil, a sua inclusão no dispositivo legal seria inútil. Desse modo, também aqui podemos concluir que o termo doloso significa algo diverso do que a definição que lhe é dada pelo Direito Civil. Necessariamente, portanto, o seu significado é aquele próprio do Direito Penal.

Assim, como exemplo de atos criminosos, tendentes a impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador, poderiam ser citados a omissão de rendimentos, a ocultação de bens, a declaração falsa, a não-contabilização de negócios jurídicos realizados pelo contribuinte etc.

Por fim, uma última observação ainda merece ser feita para afastar qualquer tipo de dúvida sobre a procedência do entendimento até aqui sustentado, no sentido de que somente é cabível a aplicação da multa agravada nos casos de ocorrência de prática criminosa pelo contribuinte. Trata-se da própria redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996 (que remete ao art. 71 a 73 da Lei 4.502), que estabelece a incidência da multa agravada nos casos de sonegação, fraude e conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se o legislador ordinário admitiu a possibilidade de serem aplicadas sanções criminais ao contribuinte que pratica atos caracterizados como de sonegação fraude e conluio, é porque a multa agravada somente se aplica nos casos em que presente a conduta criminosa. Não haveria sentido o legislador fiscal prever a possibilidade de aplicação de sanções penais a condutas que não fossem tipificadas como crimes. Se ele assim o fez foi porque objetivou que a multa agravada somente fosse aplicada nas hipóteses de crime.

Conclusão

Nesse sentido, votou-se no sentido de acolher o recurso voluntário apresentado para afastar a qualificação da multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Monte Serrat Trevisan – Redator designado do voto vencedor