



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720040/2019-74
ACÓRDÃO	1401-007.534 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DENISE MARIA SAADE MONTENEGRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA.

Na data do fato gerador consignado no Auto de Infração a empresa já estava regularmente extinta. O lançamento de IRPJ e CSLL foram deslocados da empresa para o sujeito passivo pessoa física sem fundamento legal, e portanto com erro de sujeição passiva

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade do lançamento por vício material em razão do erro na atribuição da sujeição passiva. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho que negava provimento à preliminar.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano,

Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2015, no valor histórico de R\$ 200.698.568,90.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.999/2.065), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que os autos padecem de nulidade, na medida em que a autoridade fiscal cometeu erro na determinação do fato gerador do IRPJ e da CSLL e no período-base de sua ocorrência. Isso porque, a empresa 3D Montenegro, que havia sido extinta antes do período indicado nos autos, não poderia ter gerado uma obrigação tributária em 2015, considerando sua inexistência jurídica desde 29 de agosto de 2014, bem como sustenta que no caso de o ganho de capital ter ocorrido em 2015, a 3D Montenegro não poderia ser responsável, pois estava extinta, e que no caso do fato gerador ter ocorrido antes da extinção, deveria ter sido tratado no período de 2014, o que não foi feito;
- b) Que o Termo de Verificação Fiscal estaria repleto de contradições, na medida em que consta que a tributação do ganho de capital deveria ocorrer na pessoa jurídica 3D Montenegro, mas atribui a responsabilidade fiscal à pessoa física Denise Maria Saade Montenegro, bem como porque é reconhecido no TVF que a 3D Montenegro foi extinta regularmente, e ao mesmo tempo afirma que ela teria gerado ganho de capital em 2015;
- c) Que imputa-se a responsabilidade tributária à Denise Maria Saade Montenegro, uma pessoa física, com a aplicação de alíquotas correspondentes à pessoa jurídica: 25% para o IRPJ e 9% para a CSLL, totalizando 34%, de modo que essa abordagem é legalmente insustentável, pois pessoas físicas não são contribuintes da CSLL e estão sujeitas a alíquotas diferenciadas de IR (15% à época). Além disso, o fato gerador do ganho de capital, se ocorrido em 2015, não poderia ser vinculado a uma entidade inexistente como a 3D Montenegro;
- d) Que a fiscalização se baseia no argumento de um suposto deslocamento de ganhos da pessoa jurídica para a pessoa física para justificar a tributação. Contudo, a Impugnante esclarece que a extinção da 3D Montenegro ocorreu dentro da legalidade, com a transferência de ativos pelo valor

contábil, conforme permitido pelo artigo 22 da Lei nº 9.249/1995, e que essa operação é neutra do ponto de vista tributário e não gera ganho de capital a ser tributado na pessoa jurídica. Adicionalmente, a Impugnante sustenta que a extinção da 3D Montenegro e a transferência de suas quotas para a pessoa física ocorreram em pleno respeito às normas contábeis e fiscais, e que o TVF, ao ignorar essas disposições legais e insistir em uma narrativa de "deslocamento de ganhos", desconsidera a realidade econômica dos fatos e a legalidade das escolhas feitas pelos contribuintes para otimizar sua carga tributária;

- e) No mérito, sustenta que à época da extinção da empresa 3D Montenegro, não havia negociações avançadas para a venda das quotas do IBOPEPAR, e que as conversas com o grupo WPP ainda eram iniciais e estavam sujeitas a várias condições suspensivas. Documentos como o Memorando de Entendimentos (MOU), datado de setembro de 2014, não vinculavam juridicamente as partes e apenas refletiam tratativas preliminares. Assim, não há como sustentar que a extinção da 3D Montenegro tenha sido parte de uma estratégia para deslocar ganhos para os sócios;
- f) Que a extinção da 3D Montenegro e a consequente transferência de seus bens para Denise Montenegro seguiram rigorosamente a legislação aplicável, que permite a devolução de bens aos sócios pelo valor contábil sem que isso configure ganho de capital tributável na esfera da pessoa jurídica. A operação, portanto, foi realizada de maneira legítima e foi reconhecida pela própria fiscalização como válida, não havendo fundamento para a acusação de irregularidade;
- g) Que a fiscalização baseia sua argumentação na alegação de que a estrutura societária foi abusiva, buscando apenas reduzir a carga tributária. No entanto, a Impugnante afirma que a extinção das holdings foi justificada por razões legítimas, como a decisão de desinvestimento da família no IBOPEPAR;
- h) Que a fiscalização não apresentou provas concretas de que o planejamento fiscal foi realizado com intuito abusivo ou desprovido de substância econômica. Dessa forma, o simples fato de a operação resultar em menor carga tributária não a torna ilegal;
- i) Que os documentos anexados aos autos deixam claro que a venda do IBOPEPAR foi efetivada somente em 2015, após a transferência dos ativos para a pessoa física. Sendo assim, qualquer eventual ganho tributável só poderia ser apurado na esfera da pessoa física, no momento da alienação dos bens;
- j) Que o contribuinte tem o direito de estruturar suas atividades de forma a minimizar a carga tributária, desde que dentro dos limites legais. A tentativa da fiscalização de caracterizar a operação como abusiva é vista como uma tentativa de impor uma carga tributária mais onerosa do que a prevista em lei;
- k) Que para que a responsabilidade tributária de uma pessoa física em relação a uma empresa extinta seja configurada, é necessário que o crédito tributário tenha relação com fatos geradores ocorridos antes da extinção

da pessoa jurídica. No entanto, os próprios autos de infração apontam o ano de 2015 como o período em que ocorreu o suposto ganho de capital, de modo que isso inviabiliza a transferência de responsabilidade para Denise Montenegro, visto que a 3D Montenegro foi regularmente extinta em agosto de 2014;

- l) Que mesmo nos casos de sucessão tributária, é necessário que haja uma base legal clara e inequívoca, o que não está presente no caso concreto. A legislação tributária não prevê que sócios sejam responsáveis por débitos de uma empresa extinta, especialmente quando o fato gerador ocorreu após a dissolução da pessoa jurídica. Assim, qualquer tentativa de imputar responsabilidade tributária à Impugnante viola os preceitos básicos do direito tributário e administrativo;
- m) Que a imposição da multa agravada não deve proceder, já que a multa agravada, por ter natureza punitiva, requer a comprovação de elementos subjetivos, como a intenção de cometer dolo ou fraude, não bastando a simples ocorrência de um erro ou interpretação divergente da legislação para justificar a penalidade, e que no presente caso a fiscalização não conseguiu demonstrar a existência de qualquer ação deliberada ou ardilosa da Impugnante, que tivesse como objetivo fraudar a legislação tributária;
- n) Que a aplicação da multa agravada no percentual de 150% possui caráter confiscatório, o que viola o art. 150, IV, da Constituição Federal;
- o) Que o ganho atribuído à Impugnante, acaso fosse procedente, deveria ser retificado, tendo em vista que nem todas as quotas de IBOPEPAR alienadas pela Impugnante a WPP haviam sido anteriormente detidas por 3D MONTENEGRO, de modo que a Fiscalização apenas poderia ter considerado tributável a parcela do ganho de capital relacionadas às referidas quotas, bem como considera que não há que se falar em disponibilidade jurídica ou econômica sobre o montante referente à parte contingente do Preço de Compra, já que somente seria paga, se devida, em momento futuro e incerto;
- p) Que os valores recolhidos a título de IRPF sobre a operação de venda de que trata os autos deveria, ao menos, ser abatido do montante apurado pela Fiscalização;
- q) Por fim, alega que é descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada nos autos (conforme vem sendo exigido pela RFB), já que isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

Posteriormente, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, proferiu o Acórdão n.º 15-50.355 (fls. 2.091/2.159) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE.

Só é considerado válido o planejamento tributário - conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômico fiscal - se este se pautar pela legalidade, com o afastamento de abuso de direito em relação aos atos e negócios praticados.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA.

Nas operações estruturadas em sequência, deve a fiscalização apurar se, em cada uma das etapas realizadas, não houve abuso de poder ou fraude. Caso haja, deve-se considerar, para fins tributários, o conjunto das operações como um todo e não as etapas isoladas.

OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. SIMULAÇÃO.

O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando restar comprovado o abuso de direito, visto que, por trás da verdade declarada, uma aparente reorganização societária representada por um conjunto de reorganização societária, existia uma única intenção, qual seja, a obtenção de benefícios fiscais, que, de outra forma, não poderiam ser alcançados.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negociais, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Constatado interesse comum na prática dos fatos geradores entre os sócios e a entidade que administram, sendo esta extinta, por distrato, devem aqueles sócios serem responsáveis pelo pagamento do crédito tributário, nos termos do artigo 124 e 135 do Código Tributário Nacional. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei. In casu, comprovado atos de extinção da pessoa jurídica e estando materializada evidente infração às leis tributárias promovida por sócio administrador.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática da simulação com o propósito de dissimular - intuito doloso – no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício. Estando comprovado nos autos a prática de atos simulados, com o objetivo de eximir-se do pagamento dos tributos devidos, em decorrência do ajuste doloso entre as partes, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

PAGAMENTO EFETUADO POR TERCEIRO NA PESSOA FÍSICA. APROPRIAÇÃO INADMISSÍVEL.

Os pagamentos feitos por terceiros, e em nome destes, não são eficazes para extinguir a obrigação tributária de pessoas jurídicas. Por oportuno, descabe ao julgador administrativo a homologação ou autorização de compensação de tributos se o objeto da lide é o lançamento, e não a sua liquidação.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE O VALOR CORRESPONDENTE À MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa ofício (Súmula CARF nº 108).

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inicialmente, a DRJ afastou a alegação de nulidade do lançamento, sob o entendimento de que os fatos minuciosamente narrados no Termo de Verificação Fiscal atestam, sem sobra a qualquer dúvida, a realização de um planejamento tributário abusivo, sem motivação extra tributária, constituído como operações estruturadas em sequência, materializando uma simulação, para viabilizar menor ônus tributário.

Se verificou no caso em concreto, a existência de um conjunto de operações inconsistentes e realizadas em um curto espaço de tempo, com o objetivo de não oferecer à tributação, o ganho de capital auferido pela 3D MONTENEGRO e DLEBTA e deslocar indevidamente a tributação para a pessoa física, com a alíquota de 15%.

Em suma, entendeu a DRJ que não foram identificados motivos concretos para a transformação de ações e cotas e depois a extinção das empresas, 3D MONTENEGRO e DLEBTA, salvo a significativa economia pecuniária mediante a redução expressiva do ônus tributário de 34% nas pessoas jurídicas para 15% na pessoa física.

Evidenciou ainda que não se discute aqui o direito de o contribuinte eleger dentre as diversas possibilidades de realizar um negócio a que melhor lhe convém. Contudo, entenderam que não pode ele utilizar formas jurídicas flagrantemente inadequadas para realização de um negócio, evidenciadas pela total discrepância entre a vontade real das partes e a declaração contida nos documentos formalizados, para ocultar o verdadeiro negócio pretendido e, assim, obter uma tributação mais favorável.

Salientou que também restou caracterizada a fraude à lei, pois havia uma norma impositiva que previa a incidência de IRPJ (alíquota de 15% e adicional de 10%) e CSLL (alíquota de 9%) sobre ganho de capital na venda de bem do ativo permanente por pessoa jurídica domiciliada no Brasil (norma contornada), tendo a impugnante, intencionalmente e para o propósito da economia tributária, montado uma sequência de operações de modo a enquadrar a operação como venda de bem do ativo permanente por pessoa física (norma de contorno), enquadrando a operação em uma tributação menor (somente ganho de capital por venda de quotas de IRPF à alíquota de 15%).

No tocante à responsabilização da Sra. Denise, considerou-a devida, em razão de a responsabilização pessoal dos sócios decorrer da determinação legal de que trata o art. 135 do CTN c/c art. 1.016 do Código Civil, e que os atos praticados pela Impugnante e relatados pela fiscalização, são decorrentes de decisões deliberadas da Sra. Denise, em conjunto com seus irmãos (as), com o intuito (doloso) das empresas por eles controladas se esquivarem do pagamento de tributos.

Ainda menciona que cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal, como é o caso da Impugnante.

Esses mesmos atos, no entender da DRJ, seriam suficientes para ensejar a qualificação da multa, tal como determina a legislação.

Salientou ainda que o lançamento, e mesmo o seu termo de verificação fiscal, em nenhum momento questionou a opção dada pelo artigo 22 da Lei 9.249/95, e que o foco da atuação foi o conjunto de operações estruturadas em sequência num intervalo temporal reduzido, sem motivação extra tributária, caracterizadas como simulação e promovidas com dolo e intenção deliberada para tão somente eximir-se do pagamento de tributos.

Na sequência, consignou que o argumento da Impugnante, no sentido de que a análise da Fiscalização não teria levado em conta as ações provenientes dos investimentos na DLEBTA, carece de sentido. Isso porque, o procedimento fiscal demonstrou, com base nos elementos constantes nos autos, que foram incluídas todas as operações relevantes, como a doação de ações pela Sra. Dezirée Saade Montenegro, a transformação de sociedade de ações em limitada e o distrato social da DLEBTA. Essas operações foram descritas no termo de verificação fiscal, com detalhamento das participações societárias envolvidas e dos reflexos na apuração do ganho de capital.

Ademais, ficou claro que as participações alienadas pela impugnante — equivalentes a 16,3% e 8,7% (25% de 34,8%) da IBOPEPar — incluíam tanto a participação proveniente da DLEBTA quanto da 3D Montenegro. Dessa forma, concluiu-se que não houve exclusão ou omissão de valores relacionados à DLEBTA no cômputo da base de cálculo do auto de infração, reafirmando que os ganhos de capital foram adequadamente tributados.

Afastou o argumento da Impugnante, no sentido de que uma parte do preço de compra somente seria paga em momento futuro incerto, tendo em vista a ausência de provas nesse sentido.

Por fim, esclareceu que a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN, bem como que os pagamentos efetuados pela Sra. Denise na sua pessoa física não são eficazes para abater do montante exigido nos autos, tendo em vista que a legislação estabelece que o pagamento efetuado por terceiros somente é eficaz para extinguir a obrigação quando realizado em nome do devedor.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2.165/2.235), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que embora a decisão tenha afirmado que o art. 22 da Lei n.º 9.249/95 não estaria em discussão, os autos indicam o afastamento de sua aplicação. Caso as razões da Fiscalização se sustentassem, a consequência seria de que 3D MONTENEGRO, sem que tivesse direito à cobertura do art. 22 da Lei n.º 9.249/95, teria transferido ganhos para a Recorrente correspondentes à diferença entre o valor de mercado das quotas de IBOPEPAR e o valor de transferência das referidas quotas, qual seja, o valor pelo qual estavam contabilizadas em 3D MONTENEGRO;
- b) Que faltou à DRJ enxergar que a extinção de 3D MONTENEGRO e das demais holdings pessoais decorreu da própria perda do propósito para mantê-las e somente fez com que a RECORRENTE e os demais integrantes da Família Montenegro retornassem à posição que sempre ocuparam historicamente, qual seja, a de titulares diretos da totalidade das quotas de IBOPEPAR;
- c) Que ao contrário do que entende a DRJ, a mera intenção do sujeito passivo de obter economia tributária não caracteriza "dolo" capaz de deflagrar a multa qualificada, e que a decisão comete um equívoco ao caracterizar simulação e conluio, uma vez que esses pressupõem dolo, ou seja, a intenção deliberada do contribuinte de lesar o fisco, o que exige a comprovação de falsidade, inexatidão ou omissão. Sem esses elementos, ainda que o contribuinte tenha contribuído para o não pagamento de tributos, não se justificaria a aplicação da multa qualificada de 150%;
- d) Que a decisão fundamenta a simulação na existência de um objetivo diverso do declarado nos atos praticados, mas a Recorrente alega que sua intenção

era apenas extinguir 3D Montenegro e vender as quotas de IBOPEPAR, o que efetivamente ocorreu, e mesmo que se adotasse um conceito ampliado de simulação, isso só seria cabível se, após a extinção, a Recorrente criasse outra holding pessoal e transferisse para ela o produto da venda, o que não ocorreu no caso concreto;

- e) Que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) fundamenta sua responsabilização exclusivamente na extinção de 3D Montenegro e na consequente impossibilidade de exigir o crédito tributário em questão. Assim, a decisão somente poderia ter mantido a responsabilização pessoal da Recorrente – art. 135 do CTN – com base em argumentos relacionados à extinção da empresa, de modo que a utilização de outros fundamentos, como ocorreu na decisão, configura inovação no critério jurídico do lançamento, o que é inadmissível pelo ordenamento;
- f) Que para ser responsabilizada solidariamente com base no art. 124, I, do CTN, seria necessário que houvesse um "interesse comum" entre ela e 3D Montenegro, colocando ambas no mesmo polo do negócio jurídico de forma originária e concomitante. Contudo, isso seria inviável no caso concreto, já que o fato gerador indicado nos autos ocorreu após a extinção de 3D Montenegro. Assim, a inexistência da empresa no momento do fato gerador torna impossível qualquer compartilhamento de interesse comum a enseja a responsabilidade solidária;
- g) Que as referências feitas a DLEBTA pelo TVF, invocadas pela DRJ para negar a retificação do crédito tributário em discussão nunca estiveram relacionadas à sua identificação como contribuinte dos tributos exigidos pelos autos, mas meramente à contextualização da reestruturação societária realizada pelos membros da Família Montenegro, de modo que o argumento da decisão de que a Recorrente teria sido autuada também com relação ao investimento da DLEBTA não merece prosperar;
- h) Que para não pairar dúvidas quanto ao fato de que uma parte do preço de compra somente seria paga em momento futuro e incerto, a Recorrente junta aos autos do presente processo: (i) o contrato de custódia de recursos financeiros celebrado com o Itaú Unibanco S.A., envolvendo os Pagamentos do Depósito em Garantia; (ii) notificação, datada de 19.05.2016, solicitando a liberação do "Valor do Depósito em Garantia - Colômbia"; e (iii) notificações, datadas de 16.06.2016, 10.01.2017, 06.03.2018, 18.03.2019 e 09.01.2020, solicitando as liberações anuais do "Valor do Depósito em Garantia- IBOPE Instituto";
- i) Por fim, alega que há contradição na decisão, que considera valores recebidos pela pessoa física (a recorrente) como se fossem auferidos por pessoa jurídica (3D Montenegro), mas desconsidera os tributos pagos pela mesma pessoa física sobre esses valores, e que se o ganho de capital for atribuído a 3D Montenegro, também deveriam ser considerados os tributos recolhidos, tendo em vista o princípio da moralidade administrativa e para evitar o enriquecimento ilícito da União. Além disso, como a autuação foi

dirigida à recorrente devido à extinção de 3D Montenegro, os tributos discutidos estão sendo exigidos diretamente dela, reforçando a improcedência da decisão e a necessidade de deduzir os montantes de IRPF já pagos.

Intimada acerca da interposição do recurso, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2.276/2.324), sustentando o que segue:

- a) Alega que são improcedentes as alegações da Recorrente de nulidade por erro material na identificação do fato gerador com as seguintes razões principais. Primeiramente, a Fazenda Nacional destaca que os argumentos apresentados pela Recorrente não apontam um erro capaz de invalidar o lançamento. Ao contrário, os argumentos refletem uma discordância com a análise realizada pela autoridade fiscal em relação aos fatos que fundamentam a autuação, não configurando, portanto, vício apto a ensejar a nulidade do lançamento;
- b) Que a fiscalização negou eficácia às extinções societárias, como a da 3D Montenegro, por considerá-las operações artificiais realizadas com o objetivo de obter vantagens tributárias indevidas, e que a extinção dessas sociedades foi desconsiderada para fins tributários, sendo o ganho de capital devidamente atribuído às pessoas jurídicas extintas, conforme apuração regular realizada pela autoridade fiscal;
- c) Que as operações em comento se enquadram nos critérios elencados pelo CARF para concluir pela artificialidade dos negócios jurídicos realizados e consequente ineficácia para fim tributário, quais sejam: i) alteração da titularidade dos ativos no curso das negociações; ii) operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico e sem mudança no controle do empreendimento; e iii) finalidade exclusiva de reduzir o montante da tributação;
- d) Que no tocante ao tema da transferência de ativos de pessoa jurídica a seus sócios pessoas físicas com a finalidade de usufruir de alíquota mais benéfica em alienação de ativos, o CARF possui ampla jurisprudência. O que se depreende da análise dos acórdãos do Tribunal Administrativo é a necessidade de examinar a operação que antecede lógica e cronologicamente a devolução de ativos da pessoa jurídica para os sócios. No presente caso, a Recorrente não evidenciou propósito na extinção das holdings, salvo a obtenção de vantagem fiscal, de modo que a redução de capital e a transferência de patrimônio a custo contábil não podem ser opostas à Fazenda Pública;
- e) Que a leitura do TVF é clara no sentido de que a imputação de responsabilidade decorreu dos atos que ensejaram a extinção das sociedades 3D MONTENEGRO e DLEBTA, classificados como práticas simulatórias e conluio, de modo que a responsabilização se ampara no art. 124 do CTN;
- f) Que estão compreendidos no conceito de interesse comum tanto a realização conjunta da situação que constitui o fato gerador, – usualmente referida como

interesse jurídico –, como a relação econômica com o evento que origina a tributação, características associadas com o interesse econômico, conforme se depreende do Parecer Normativo COSIT n.º 04/2018;

- g) Que a detalhada análise promovida pela fiscalização indica que a interessada, ao tempo dos negócios, detinha participações nas duas holdings, 3D MONTENEGRO e DLEBTA, e as quotas de ambas lhe foram transferidas para que se efetivasse a simulação orientada a obter a vantagem fiscal. Os fundamentos do lançamento, portanto, são igualmente válidos e pertinentes para as quotas oriundas das duas sociedades;
- h) Por fim, reitera as razões tecidas pela DRJ para manter a integralidade do lançamento.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Pois bem, da análise do TVF é possível se depreender que a autoridade fiscal acusou a Recorrente de ter realizado planejamento tributário abusivo através de reorganização societária que acarretou na venda das participações do Grupo IBOPE pelas pessoas físicas e não pelas patrimoniais que antes eram suas detentoras.

Na estrutura apresentada é possível verificar que o grupo familiar detinha uma organização patrimonial onde cada um dos sócios concentrava a participação acionária do IBOPE em suas patrimoniais e, por fundamentos que justificam em suas defesas, defendem que a concentração do capital social nas mesmas perdeu sentido na medida em que a negociação do Grupo IBOPE demandava a assunção de obrigações diretamente pelas pessoas físicas. Desta feita, fizeram a redução de capital com a entrega dos bens aos sócios e posteriormente a empresa veio a ser vendida.

Alega a autoridade fiscal que tal reorganização foi abusiva e visou exclusivamente a redução da carga tributária, defende que as negociações se iniciaram antes da reorganização.

Por serem várias partes envolvidas a operação gerou diversos lançamentos fiscais e, a questão não é nova neste CARF, já tendo sido apreciada em outras 3 oportunidades e, em que pese a identidade fática das situações, com decisões distintas.

O caso do sócio LUIZ PAULO SAADE MONTENEGRO, referente à patrimonial OLHO DE BOI, foi relatoriado pelo então Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama e, por decisão unânime, acatou a preliminar de nulidade por vício material em razão de erro na identificação do sujeito passivo. A decisão foi formalizada através do Acórdão 1302-007.071 e teve a seguinte ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ERRO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. Na data do fato gerador consignado no Auto de Infração a empresa já estava regularmente extinta. O lançamento de IRPJ e CSLL foram deslocados da empresa para o sujeito passivo pessoa física sem fundamento legal, e portanto com erro de sujeição passiva.

No referido voto o relator superou eventual nulidade da decisão recorrida que deixou de apreciar adequadamente a preliminar de nulidade arguida e avançou no julgamento para acolhê-la e dar provimento ao Recurso.

Digo isso porque, caso o entendimento desta TO não seja o mesmo adotado no Acórdão 1302-007.071, seria necessário avaliar a eventual nulidade da decisão da DRJ, isto porque contra os vastos argumentos da Recorrente em relação à eventual nulidade a DRJ apenas diz que:

“Não tenho como acompanhar as alegações dos impugnante. Os fatos minuciosamente narrados no Termo de Verificação Fiscal atestam, sem sobra a qualquer dúvida, a realização de um planejamento tributário abusivo, sem motivação extra tributária, constituído como operações estruturadas em sequência, materializando uma simulação, para viabilizar menor ônus tributário.”.

Entretanto, o referido Acórdão superou a nulidade da decisão da DRJ para dar provimento ao Recurso, isto porque entenderam:

Pelo que se depreende da leitura do TVF, a Autoridade Fiscal considerou que o ganho de capital caberia à OLHO DE BOI porque as negociações para alienação de IBOPEPAR iniciaram-se antes de sua extinção, e a WPP teria feito a proposta de aquisição ao Recorrente como representante de OLHO DE BOI.

Ora, se na data de 27/04/2015, data que a Autoridade Fiscal considerou a ocorrência do fato gerador, OLHO DE BOI já estava regularmente extinta, não caberia o lançamento do crédito tributário de IRPJ e CSLL contra a mesma.

A Autoridade Fiscal entendeu que caberia a atribuição do ganho de capital à OLHO DE BOI porque as negociações para a alienação de IBOPEPAR teria ocorrido antes da extinção de OLHO DE BOI e atribuiu ao Recorrente a responsabilidade pelo ganho de capital pelo fato de ter sido o sócio administrador naquele período.

Ocorre que, se o ganho de capital ocorreu antes da extinção de OLHO DE BOI, como parece o entendimento consignado no TVF, então estaria errado a data do fato gerador consignado no Auto de Infração.

Por outro lado, se for considerado correta a data do fato gerador informado no Auto de Infração, então o sujeito passivo seria o Recorrente, uma pessoa física, que corretamente ofereceu o ganho de capital à tributação, A DRJ defende que caberia a responsabilidade solidária do Recorrente nos termos do art. 124, I do CTN pela prática dos atos como sócio administrador de OLHO de BOI e por ter identificado a prática de simulação, que caberia também a responsabilização solidária pelo art. 135, III do CTN.

Observe, contudo, que a Autoridade Fiscal não fez constar expressamente, nem no TVF, tampouco no Auto de Infração, que o lançamento do crédito tributário deu-se contra o Recorrente como responsável tributário solidário com base nos arts. 124, I ou 135, III do CTN.

Na verdade, o auto de infração foi lavrado contra o Recorrente como sujeito passivo principal.

Ficou claro no TVF que a Autoridade Fiscal atribuiu ao Recorrente, como sujeito passivo, a responsabilização do ganho de capital pelo fato de OLHO DE BOI estar extinta na data da lavratura do Auto de Infração. Embora a Autoridade Fiscal não tenha consignado qual o fundamento legal, o que mais se aproxima do fundamento é o inciso VII do art. 134 do CTN:

(...)

Ocorre que o art. 134, VII do CTN trata de liquidação de sociedade de pessoas e a OLHO DE BOI não era uma sociedade de pessoas, mas sociedade de responsabilidade limitada, portanto não cabe ao Recorrente a responsabilidade pelo crédito tributário.

Posteriormente, outros dois casos semelhantes foram apreciados pelo CARF mas, desta vez, o Recurso foi apenas parcialmente provido, por voto de qualidade. Ambos os casos de CARLOS AUGUSTO SAAD MONTENEGRO e SOLANGE MARIA SAADE MONTENEGRO (Patrimonial CABANA) foram relatorizados pelo Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, o qual orientou seu voto por acolher as boas razões adotadas no precedente do Acórdão 1302-007.071, entretanto restou vencido por voto de qualidade. Nos dois casos foram acolhidos argumentos subsidiários relativos à dedução do IR pago pelas pessoas físicas, depositado em conta de garantia e, ainda, reduzida a multa qualificada. Os Acórdãos 1202-001.342 e 1202-001.343 foram formalizados em sessão de 17/07/2024 e receberam a seguinte ementa:

SIMULAÇÃO – Os atos simulados, viciados por declarações falsas quer de elementos objetivos, quer de elementos subjetivos, são ineficazes perante o fisco.

GANHO DE CAPITAL. DESLOCAMENTO PARA A PESSOA FÍSICA. VALORES RECOLHIDOS PELA PESSOA FÍSICA.

O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos.

CONTA ESCROW. PREVISÃO CONTRATUAL. INEXISTÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA.

A previsão contratual de conta “escrow” caracteriza condição suspensiva do pagamento acordado atrelada a evento futuro e incerto, não havendo que se falar em aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda antes do levantamento dos valores ali depositados.

Pois bem. Me parece que a questão está muito bem delineada e já existem duas posições claras e antagônicas no CARF. Uma tomada por unanimidade de votos e outra por voto de qualidade. Certamente a questão será levada à apreciação da CSRF.

Entretanto, me alinho ao posicionamento adotado pelo então Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama acatado de forma unânime no Acórdão 1302-007.071.

Veja que tal posição também foi acatada pelo Conselheiro André Luiz Ulrich nos Acórdãos 1202-001.342 e 1202-001.343, e peço vênica para reproduzir parte de suas considerações, com as quais concordo integralmente:

Conforme consta do relatório, a Autoridade Fiscal entendeu que as operações descritas no TVF foram adotadas para servir de planejamento tributário abusivo, tendente a deslocar o ganho de capital para a pessoa física do Recorrente, incorrendo em tributação com alíquota de 15% ao invés de IRPJ com alíquota de 25% e de CSLL a 9%.

Dessa forma, entende que o fato gerador teria sido praticado pela pessoa jurídica CABANA, razão pela qual atribuiu – sem especificar sob qual fundamento legal – responsabilidade tributária ao Recorrente.

Ocorre que as conclusões da Autoridade Fiscal apresentam uma contradição em termos.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal, nota-se que a própria Autoridade Fiscal reconhece que as controladoras de IBOPEPar, dentre elas a empresa CABANA, foram regularmente constituídas em 29/08/2014.

Ocorre que, ao mesmo tempo que reconhece a dissolução regular da referida sociedade empresária ocorreu no dia 29/08/2014, a Autoridade Fiscal alega que a alienação da participação societária ocorreu no dia 27/04/2015, veja-se:

Dessa forma, considerou como data do fato gerador o dia 27/04/2015. É o que se verifica dos autos de infração.

AI IRPJ AI CSLL

Aqui reside a contradição mencionada linhas acima. A Autoridade Fiscal, ao mesmo tempo que reconhece que a sociedade empresária já estava extinta desde agosto de 2014, afirma que a sociedade empresária praticou fato gerador em abril de 2015, quando – repita-se – ela não mais existia.

Ora, ou o fato gerador foi praticado após a dissolução da sociedade empresária e o Recorrente deve responder na condição de contribuinte por guardar uma relação pessoal e direto com o fato gerador, ou o fato gerador ocorreu antes da dissolução regular da sociedade empresária, situação na qual ao Recorrente poderia ser atribuída responsabilidade tributária.

No entanto, a responsabilidade tributária, para ser atribuída, precisa estar devidamente fundamentada. Não há no TVF uma só linha sobre o entendimento da Autoridade Fiscal sobre o fundamento legal para a responsabilidade tributária atribuída.

Limita-se a Autoridade Fiscal a afirmar que em caso de extinção regular da pessoa jurídica, o lançamento deve ser feito no sócio – pessoa física responsável.

Dessa forma, por qualquer aspecto que se observe a autuação, a cobrança se revela indevida. Seja porque o fato gerador ocorreu quando a pessoa jurídica CABANA não mais existia e, por consequência lógica, não poderia praticar fato gerador de obrigação tributária; seja porque o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal carecem de fundamentação legal quanto à atribuição de responsabilidade tributária.

Destaque-se que os autos de infração objeto do presente processo decorrem de um único procedimento de fiscalização que deu origem a outros autos de infração, dentre eles aquele que se discute nos autos do processo administrativo sob nº 16561.720043/2019-16 - que será julgado nesta mesma sessão de julgamento – e o processo sob nº 16561.720043/2019-16, no qual a fiscalização constatou a prática da mesma conduta imputada ao ora Recorrente no caso da empresa Olho de Boi Participações S.A., controlada por Luiz Paulo Saade Montenegro.

Em todas as autuações, a conclusão da Autoridade Fiscal foi a mesma, qual seja, o entendimento de que houve deslocamento do ganho de capital para pessoa física a partir de um planejamento tributário abusivo.

A referida operação envolvendo a pessoa jurídica Olho de Boi Participações S.A. e seu acionista Luiz Paulo Saade Montenegro foi analisada nos autos do processo sob nº 16561.72004/2019-63, recentemente julgado pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, em sessão de julgamento realizada em 9 de abril de 2024.

No mais, seguiu o referido Relator acolhendo as razões de decidir do Acórdão 1302-007.071, com o qual concordo inteiramente no que se refere ao acolhimento da preliminar de nulidade, e peço vênia para reproduzir as suas razões de decidir, adotando-as integralmente:

O lançamento de IRPJ e CSLL aqui analisados foram decorrentes de ganho de capital auferido na alienação de quotas de **IBOPEPAR** para **WPP**, realizado contra o Recorrente pessoa física porque a autoridade fiscal entendeu que não seria possível o lançamento contra a pessoa jurídica **OLHO DE BOI**, extinta à época do lançamento. Confira-se excerto do auto de infração:

6. DA EXTINÇÃO DAS EMPRESAS E DO LANÇAMENTO:

*Em 29/08/2014, as cinco controladoras da IBOPEPar foram extintas. Os cadastros das empresas Dlehta Participações Ltda., Cabana Participações Ltda., 3D Montenegro Participações Ltda., **Olho de Boi Participações Ltda.** e Vonnas Participações Ltda. continuaram ativos na base CNPJ da Receita Federal do Brasil com situação “Inapta” por omissão de declarações.*

O art. 144 da IN RFB nº 1515/2014, vigente na época da extinção das empresas, determinou: Considera-se extinta a pessoa jurídica no momento do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do seu acervo líquido.

Deste modo, com base no dispositivo legal supracitado considero regular a extinção das controladoras da IBOPEPar.

*Transcrevo, abaixo, alguns acórdãos que decidiram que, em caso de extinção regular da pessoa jurídica, **o lançamento deve ser feito no sócio** – pessoa física responsável:*

[...]

Deste modo, entendo ser cabível a tributação do ganho de capital nas pessoas jurídicas controladoras, com o lançamento nas pessoas físicas responsáveis. Considerando que a empresa Olho de Boi Participações Ltda. não pôde mais ser alcançada pelo lançamento fiscal em decorrência de sua extinção, tal lançamento deve ser – imputado ao sócio Luiz Paulo Saade Montenegro.

Para melhor esclarecer a questão aqui apreciada, o lançamento de IRPJ e CSLL decorrente de ganho de capital da alienação de quotas de **IBOPEPAR** contra a pessoa física do Recorrente, convém analisar como era a composição societária de **IBOPEPAR** e quais foram as operações societárias do “negócio IBOPE”.

Segundo o que consta no TVF, na DIPJ/2014 o quadro societário de **IBOPEPAR** era o seguinte:

CNPJ	NOME EMPRESARIAL	%
08.745.914/0001-93	DLEBTA PARTICIPAÇÕES S.A.	34,8
08.744.738/0001-75	3D MONTENEGRO PARTICIPAÇÕES S.A.	16,3
08.744.595/0001-00	CABANA PARTICIPAÇÕES S.A.	16,3
08.767.185/0001-76	OLHO DE BOI PARTICIPAÇÕES S.A.	16,3
13.002.570/0001-62	VONNAS PARTICIPAÇÕES S.A.	16,3

As holdings familiares controladoras da **IBOPEPAR** estavam sob controle de integrantes da Família Montenegro de acordo com o quadro abaixo:

CNPJ	NOME EMPRESARIAL	ACIONISTA PESSOA FÍSICA DOMICILIADA NO BRASIL	%
08.745.914/0001-93	DLEBTA PARTICIPAÇÕES S.A.	Desirée Saade Montenegro CPF 073.115.777-05	99,96
08.744.738/0001-75	3D MONTENEGRO PARTICIPAÇÕES S.A.	Denise Maria Saade Montenegro CPF 630.578.917-72	99,98
08.744.595/0001-00	CABANA PARTICIPAÇÕES S.A.	Carlos Augusto Saade Montenegro CPF 316.943.147-15	99,97
08.767.185/0001-76	OLHO DE BOI PARTICIPAÇÕES S.A.	Luiz Paulo Saade Montenegro CPF 630.578.917-72	99,98
13.002.570/0001-62	VONNAS PARTICIPAÇÕES S.A.	Solange Maria Saade Montenegro CPF 662.966.797-15	99,98

No que concerne a holding **OLHO DE BOI**, segundo relato do TVF, houve a transformação do tipo jurídico de sociedade por ações para sociedade limitada em 22/08/2014. Não houve alteração do objeto social, do capital social, dos direitos e obrigações, ativos e passivos e do quadro societário que continuou o mesmo, sendo as ações transformadas em quotas de acordo com o quadro abaixo:

COTISTA	Cotas	%
Luiz Paulo Saade Montenegro	97.471.268	99,98
Bernardo Augusto Thomé Montenegro	9.750	0,01
Carlos André Thomé Montenegro	9.750	0,01

No ano-calendário 2014, a sra. Desirée Saade Montenegro doou sua participação em DLEBTA Participações S.A, transferindo suas ações, em partes iguais, para seus quatro filhos, Carlos Augusto Montenegro, Denise Maria Saade Motenegro, Luiz Paulo Saade Montenegro e Solange Maria Saade Montenegro.

Em 29/08/2014 a **OLHO DE BOI** e as outras holdings familiares foram extintas, vertendo o patrimônio de cada uma delas para a respectiva pessoa física controladora.

Da acusação fiscal

Pelo que consta no TVF, a autoridade fiscal considerou que houve o deslocamento indevido da tributação do ganho de capital na alienação das quotas de **IBOPEPAR** da pessoa jurídica **OLHO DE BOI** para a pessoa física do Recorrente, através de um procedimento que considerou planejamento fiscal abusivo:

5. DA CONCLUSÃO FINAL:

Como já constatado neste TVF, a presente ação fiscal objetivou a apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário de 2015.

*Não foi oferecido o referido ganho de capital à tributação na **Pessoa Jurídica - Olho de Boi Participações Ltda., CNPJ 08.744.595/0001-00** - onde seria onerado a 34% (IRPJ a alíquota de 25% e CSLL a alíquota de 9%), sendo que a **base tributária foi deslocada indevidamente** para a tributação na pessoa física - Luiz Paulo Saade Montenegro, CPF 630.578.917-72 - a alíquota de 15%.*

*Conclui-se que não temos um ato isolado, mas sim um planejamento fiscal abusivo composto de uma sequência de atos cujo único propósito foi deslocar **indevidamente** a tributação do Imposto de Renda sobre o ganho de capital da pessoa jurídica para a pessoa física. Foram operações coordenadas que seguiram uma sequência que envolveu a IBOPEPar e suas controladoras, num curto espaço de tempo e em datas próximas ao fechamento da alienação da IBOPEPar. Vejamos:*

a. Notícias publicadas na mídia, transcritas neste TVF, demonstram que as negociações já estavam bem adiantadas e, em consequência, os atos conjuntos foram realizados em datas próximas;

b. Em 06/08/2014, a WPP, fez a Luiz Paulo uma oferta para adquirir a totalidade da participação societária do Grupo IBOPE, em um momento em que a titularidade direta da participação societária não lhe pertencia, pois pertencia à Olho de Boi Participações S.A. Ou seja, pelo Princípio Contábil da Entidade, quem poderia efetuar a referida alienação era, tão somente, a proprietária direta: "Olho de Boi";

*c. Em 21/08/2014, foi doada a participação na controladora da Dlebta Participações S.A. para Carlos Augusto Saade Montenegro, Denise M. S. Montenegro, **Luiz Paulo Saade Montenegro** e Solange M. S. Montenegro;*

*d. Em 22/08/2014, a controladora **Olho de Boi Participações**, as demais controladoras (3D Montenegro, Cabana, Vonnas e Dlebta) e a controlada IBOPEPar são transformadas de sociedades por ações para sociedades limitadas;*

*e. Em 29/08/2014, a empresa **Olho de Boi Participações Ltda.** e as demais controladoras (3D Montenegro, Cabana, Vonnas e Dlebta) foram extintas;*

*f. Em 29/08/2014, Carlos Augusto Saade Montenegro, Denise Maria Saade Montenegro, **Luiz Paulo Saade Montenegro** e Solange Maria Saade Montenegro transferem as cotas de suas pessoas jurídicas extintas para a IbopePar;*

g. Em 15/10/2014, foi constituída a empresa WPP Kantar Participações Ltda. com capital social de R\$ 1.000,00 (mil reais);

h. Em 16/12/2014, foi celebrada a versão final do Contrato de Compra de Quotas da totalidade do capital da IBOPE Participações Ltda. entre a Família Montenegro, WPP Kantar, WPP do Brasil e IBOPEPar;

i. Em 29/12/2014, foi submetido ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - o Ato de "Concentração Econômica" nº 08700.011814/2014-06, que se referiu à aquisição pela WPP Kantar Participações Ltda. de 100% das quotas representativas do capital social da IBOPE Participações Ltda.;

j. Em 02/04/2015, foi publicada no DOU a decisão do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - aprovando sem restrições o Ato de Concentração nº 08700.011814/2014-06, cujos requerentes eram WPP Kantar Participações Ltda. e IBOPE Participações Ltda.

k. Em 27/04/2015, o Contrato de Compra e Venda de quotas do capital da IBOPEPar celebrado em 16/12/2014 foi alterado e consolidado na íntegra;

l. 27/04/2015 data do fechamento da compra e venda das quotas do capital da IBOPEPar.

Dos argumentos de defesa

Da arguição de nulidade do auto de infração

O Recorrente alegou nulidade do auto de infração, repetindo o que havia defendido na impugnação, fundado nos seguintes argumentos:

(i) os AUTOS são nulos por evidente erro na determinação do fato gerador dos tributos por eles exigidos, bem como na identificação do período-base de sua incidência;

(ii) além de plenamente justificável a extinção de OLHO DE BOI, nunca houve qualquer negociação com a referida empresa e tal operação simplesmente permitiu que a estrutura societária do grupo retornasse ao estágio original. Além disso, OLHO DE BOI valeu-se do disposto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, que autoriza expressamente a restituição de capital social mediante a entrega de bens e direitos a seus sócios ou acionistas por seus correspondentes valores contábeis;

(iii) evidentemente, não se pode punir com multa agravada o exercício de uma faculdade prevista em lei (o art. 22 da Lei nº 9.249/95), ainda mais quando toda a jurisprudência existente à época dos fatos autorizava sua aplicação a qualquer tipo de reestruturação. Se a aplicação do art. 24 da Lei nº 13.655, de 25.04.2018, que introduziu normas sobre segurança jurídica no Decreto-Lei nº 4.657, de 04.09.1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - "LINDB"), já justifica o cancelamento dos AUTOS como um todo, é ainda mais absurda a manutenção da multa qualificada após sua edição;

(iv) tendo em vista que não se admite responsabilização automática do acionista/quotista em relação à pessoa jurídica extinta por dissolução voluntária, a fiscalização não poderia ter deixado de apresentar os fundamentos acompanhados do dispositivo legal que entendia cabível para a responsabilização da RECORRENTE, até mesmo porque os requisitos para responsabilização da RECORRENTE não se verificam no caso concreto; e

(v) a fiscalização cometeu equívocos ao quantificar o suposto ganho tributável de VONNAS com base nos critérios mencionados no item 2.11., acima.

O Recorrente alega que a DRJ não enfrentou seus argumentos de nulidade referidos nos itens 2.12.(i), (ii) e (iv), e que os demais argumentos foram rejeitados com base em premissas equivocadas.

A DRJ rejeitou a arguição de nulidade do Recorrente porque entendeu ter ficado provado no TVF que teria ocorrido planejamento tributário abusivo, sem motivação extra-tributária, materializando uma simulação com o objetivo de conseguir menor incidência de tributos no ganho de capital na alienação de **IBOPEPAR**:

DAS OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA

No que toca a alegação de nulidade dos autos, tendo em vista que teria ocorrido erro material na identificação do fato gerador. Não tenho como acompanhar as alegações dos impugnante. Os fatos minuciosamente narrados no Termo de Verificação Fiscal atestam, sem sobra a qualquer dúvida, a realização de um planejamento tributário abusivo, sem motivação extra tributária, constituído como operações estruturadas em sequência, materializando uma simulação, para viabilizar menor ônus tributário.

De fato, a DRJ discorre sobre as operações societárias realizadas e entendeu não ter havido motivos para as operações societárias realizadas, exceto a economia tributária, e por isso restou caracterizado o abuso de direito, uma vez que os atos praticados, embora previstos legalmente, o direito de auto-organização teria sido usado de forma abusiva:

(...)

No caso concreto, conforme documentado detalhadamente no termo de verificação fiscal (TVF) não foram identificados motivos concretos para a transformação de ações e cotas e depois a extinção das empresas, OLHO DE BOI e Dlebtá, salvo a significativa economia pecuniária mediante a redução expressiva do ônus tributário de 34% nas pessoas jurídicas para 15% na pessoa física. Em diversos momentos, mediante termos de intimação, a autoridade tributária buscou identificar a motivação daquelas reorganizações, mas nenhuma justificativa plausível com os fatos e as evidências documentadas nos autos foi apresentada pelo impugnante.

Desse modo pertinente a observação descrita na fls. 1956:

(...)

Nesse mesmo sentido, veja que abuso de direito e a fraude à lei estão previstos no Código Civil (Lei nº 10.406/2002), in verbis:

(...)

A respeito do abuso do direito, cabe mencionar as lições de Marco Aurélio Greco, na obra citada, págs. 181-187:

(...)

Não se discute aqui o direito de o contribuinte eleger dentre as diversas possibilidades de realizar um negócio a que melhor lhe convém. Contudo, entendo que não pode ele utilizar formas jurídicas flagrantemente inadequadas para realização de um negócio, evidenciadas pela total discrepância entre a vontade real das partes e a declaração contida nos documentos formalizados, para ocultar o verdadeiro negócio pretendido e, assim, obter uma tributação mais favorável. Deve existir sempre uma motivação extra tributária, como ensina Marco Aurélio Greco, em Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 188 e 189:

(...)

Ante ao exposto, retornando ao caso concreto, ficou caracterizado o abuso do direito, visto que a impugnante praticou atos societários que, embora previstos legalmente, resultaram em uso abusivo do direito de auto-organização.

Restou caracterizada também a fraude à lei, pois havia uma norma impositiva que previa a incidência de IRPJ (alíquota de 15% e adicional de 10%) e CSLL (alíquota de 9%) sobre ganho de capital na venda de bem do ativo permanente por pessoa jurídica domiciliada no Brasil (norma contornada), tendo o impugnante, intencionalmente e para o propósito da economia tributária, montado uma sequência de operações de modo a enquadrar a operação como venda de bem do ativo permanente por pessoa física (norma de contorno), enquadrando a operação em uma tributação menor (somente ganho de capital por venda de quotas de IRPF à alíquota de 15%).

Entendo que assiste razão à Recorrente, ao afirmar que a DRJ não enfrentou os argumentos de nulidade apresentados pela defesa.

Deveras, contra os argumentos do Recorrente a DRJ apenas afirma: “Não tenho como acompanhar as alegações dos impugnante. Os fatos minuciosamente narrados no Termo de Verificação Fiscal atestam, sem sobra a qualquer dúvida, a realização de um planejamento tributário abusivo, sem motivação extra tributária, constituído como operações estruturadas em sequência, materializando uma simulação, para viabilizar menor ônus tributário.”.

Então vejamos os argumentos do Recorrente:

O Recorrente concorda que não seria possível o lançamento contra **OLHO DE BOI** pelo fato da empresa ter sido extinta em 29/08/2014, mas assevera que foi regular a extinção da empresa.

A autoridade fiscal também considerou que a extinção de **OLHO DE BOI** foi regular, conforme trecho abaixo do TVF:

6. DA EXTINÇÃO DAS EMPRESAS E DO LANÇAMENTO:

Em 29/08/2014, as cinco controladoras da IBOPEPar foram extintas. Os cadastros das empresas Dlehta Participações Ltda., Cabana Participações Ltda., 3D Montenegro Participações Ltda., Olho de Boi Participações Ltda. e Vonnas Participações Ltda. continuaram ativos na base CNPJ da Receita Federal do Brasil com situação "Inapta" por omissão de declarações.

O art. 144 da IN RFB nº 1515/2014, vigente na época da extinção das empresas, determinou: Considera-se extinta a pessoa jurídica no momento do encerramento de sua liquidação, assim entendida a total destinação do seu acervo líquido.

Deste modo, com base no dispositivo legal supracitado considero regular a extinção das controladoras da IBOPEPar. (grifei)

Portanto, como **OLHO DE BOI** foi extinta em 29/08/2014 e o Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2019, conforme excerto abaixo, o lançamento não poderia ter sido realizado contra a empresa:

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA			
LAVRATURA			
Endereço	DEMAC - SÃO PAULO	Número do Procedimento Fiscal	0818500.2019.00013
Local de Lavratura	Rua Novo Horizonte, 78 - 2º andar	Data	18/12/2019 15:49
SUJEITO PASSIVO			
Nome	LUIZ PAULO SAADE MONTENEGRO	CNPJ	630.578.917-72
Logradouro	R JOAQUIM NABUCO	Número	258
Bairro	IPANEMA	Complemento	APTO 801
		Cidade/UF	RIO DE JANEIRO/RJ
		Telefone	(21) 25277080
		CNPJ	22080080
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cal. Base de Cálculo	2917
		Valor	50.721.061,50
JUROS DE MORA (Calculados até 12/01/18)		Valor	20.765.202,57
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	76.081.582,25
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	147.567.856,32
Valor por Retenções: CENTO E QUARENTA E SETE MILHÕES, QUINHENTOS E SESENTA E SETE MIL, OITOCENTOS E CINQUENTA E SEIS REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS			

Ocorre, porém, que a autoridade fiscal consignou no Auto de Infração que o fato gerador do lançamento ocorreu em 27/04/2015:

OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL		
INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL		
Omissão de ganho de capital, conforme Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
27/04/2015	202.908.246,00	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/04/2015 e 30/06/2015:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 521, 522 e 528 do RIR/99		

Pelo que se depreende da leitura do TVF, a Autoridade Fiscal considerou que o ganho de capital caberia à **OLHO DE BOI** porque as negociações para alienação de **IBOPEPAR** iniciaram-se antes de sua extinção, e a **WPP** teria feito a proposta de aquisição ao Recorrente como representante de **OLHO DE BOI**.

Ora, se na data de 27/04/2015, data que a Autoridade Fiscal considerou a ocorrência do fato gerador, **OLHO DE BOI** já estava regularmente extinta, não caberia o lançamento do crédito tributário de IRPJ e CSLL contra a mesma.

A Autoridade Fiscal entendeu que caberia a atribuição do ganho de capital à **OLHO DE BOI** porque as negociações para a alienação de **IBOPEPAR** teria ocorrido antes da extinção de **OLHO DE BOI** e atribuiu ao Recorrente a responsabilidade pelo ganho de capital pelo fato de ter sido o sócio administrador naquele período.

Ocorre que, se o ganho de capital ocorreu antes da extinção de **OLHO DE BOI**, como parece o entendimento consignado no TVF, então estaria errado a data do fato gerador consignado no Auto de Infração.

Por outro lado, se for considerado correta a data do fato gerador informado no Auto de Infração, então o sujeito passivo seria o Recorrente, uma pessoa física, que corretamente ofereceu o ganho de capital à tributação

A DRJ defende que caberia a responsabilidade solidária do Recorrente nos termos do art. 124, I do CTN pela prática dos atos como sócio administrador de **OLHO DE BOI** e por ter identificado a prática de simulação, que caberia também a responsabilização solidária pelo art. 135, III do CTN.

Observe, contudo, que a Autoridade Fiscal não fez constar expressamente, nem no TVF, tampouco no Auto de Infração, que o lançamento do crédito tributário deu-se contra o Recorrente como responsável tributário solidário com base nos arts. 124, I ou 135, III do CTN. Na verdade, o auto de infração foi lavrado contra o Recorrente como sujeito passivo principal.

Ficou claro no TVF que a Autoridade Fiscal atribuiu ao Recorrente, como sujeito passivo, a responsabilização do ganho de capital pelo fato de **OLHO DE BOI** estar extinta na data da lavratura do Auto de Infração. Embora a Autoridade Fiscal não tenha consignado qual o fundamento legal, o que mais se aproxima do fundamento é o inciso VII do art. 134 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. (grifei)

Ocorre que o art. 134, VII do CTN trata de liquidação de sociedade de pessoas e a **OLHO DE BOI** não era uma sociedade de pessoas, mas sociedade de responsabilidade limitada, portanto não cabe ao Recorrente a responsabilidade pelo crédito tributário.

No presente processo, o Recorrente apurou e recolheu o ganho de capital na alienação de sua participação em **IBOPEPAR** porque tinha participação direta no capital social da referida empresa, decorrente da restituição do patrimônio que detinha em **OLHO DE BOI**.

O procedimento de restituição de bens ou direitos a sócios, decorrente de redução do capital social está alicerçada no art. 22 da Lei nº 9.249/95:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

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

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

Não há restrição legal para que após a devolução do capital social aos sócios estes alienem os bens ou direitos recebidos decorrentes da extinção da sociedade nas quais participavam. As decisões abaixo colacionadas corroboram o entendimento:

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.

Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o seu entendimento apenas para majorar a tributação (Acórdão 1401-003.012, de 21 de novembro de 2018, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 1ª Seção)

=====

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.

Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto de tributar os atos segundo o que, no seu entender, seria o seu desfecho previsível. (Acórdão 1401-002.347, de 10 de abril de 2018, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 1ª Seção)

=====

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Incorreta eleição do sujeito passivo pessoa jurídica porque quem recebeu os recursos financeiros e, portanto, auferiu a renda consubstanciada pelo ganho de capital foram pessoas físicas. Inexiste acusação de posterior redirecionamento desses recursos para a pessoa jurídica. (Acórdão 1302-003.173, de 16 de julho de 2019, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção).

=====

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

Os arts. 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico: o art. 23 prevê que a pessoa física transfira à pessoa jurídica, a título de integralização de capital social, bens e

direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou de mercado; o art. 22, que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, também poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

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

O fato dos acionistas efetuarem a redução do capital social, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa jurídica situada no exterior, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação. (Acórdão 1201-001.809, de 25 de julho de 2017, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 1ª Seção).

Portanto, entendo ter havido os seguintes erros no lançamento:

1 – Como a Autoridade Fiscal realizou o lançamento de IRPJ e CSLL por entender que o ganho de capital decorrente de alienação de **IBOPEPAR** seria atribuível a **OLHO DE BOI** pelo fato das negociações terem se iniciado antes de sua extinção, houve erro na data do fato gerador informada no Auto de Infração, pois na data informada (27/04/2015) **OLHO DE BOI** já estava regularmente extinta;

2- Ao lavrar o Auto de Infração contra o Recorrente, como sujeito passivo, o IRPJ e CSLL supostamente devido por **OLHO DE BOI**, foi deslocado para o Recorrente sem fundamento legal, e portanto com erro de sujeição passiva;

3 – Considerando que a data do fato gerador consignado no Auto de Infração foi 27/04/2015, não caberia mais a exigência de IRPJ e CSLL, eis que as quotas de **IBOPEPAR** adquiridas por **WPP** eram de propriedade do Recorrente, uma pessoa física.

Considerando que a transferência das quotas de **IBOPEPAR** para o Recorrente, decorrente da extinção de **OLHO DE BOI** foi regular, e o Recorrente ofereceu o ganho de capital à tributação como pessoa física, não há fundamento para a exigência de IRPJ e CSLL do Recorrente.

Portanto, entendo ter havido erro material na sujeição passiva no lançamento, o que inquina de nulidade o Auto de Infração.

Apensamento de processos de restituição

Ao presente processo foram apensados os processos 12448.729365/2022-63 e 12448.729366/2022-16 que tratam de pedido de restituição do IRPF recolhido pelo sujeito passivo do presente processo.

Os referidos processos com pedido de restituição foram apensados ao presente processo pela autoridade administrativa com o argumento que tem estreita ligação com a discussão travada nos presentes autos para que o CARF tomasse ciência do pedido de restituição e que devolvesse à origem para continuidade da análise da restituição.

Portanto, devem ser dado ciência do presente acórdão à autoridade administrativa com a brevidade que lhe é devida, para que prossiga na análise das restituições objeto dos processos 12448.729365/2022-63 e 12448.729366/2022-16.

Conclusão

Por todo o exposto voto em **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário para cancelar o Auto de Infração por erro de sujeição passiva.

Entendo que as razões expostas no voto acima são suficientes para decidir. Entretanto, também pertinente citar outras ponderações realizadas pelo Cons. André Luis Ulrich, com as quais também concordo, e se referem ao próprio mérito:

Por fim, acrescento no caso em questão não vislumbro nem sequer a prática de simulação.

Reconheço que existem casos nos quais as empresas deslocam, indevidamente, o ganho de capital para pessoas físicas. No entanto, o caso em questão apresenta peculiaridades que o diferencia de casos nos quais pessoas jurídicas transferem bens aos seus sócios para que eles, como pessoas físicas, ofereçam o ganho de capital à tributação na alíquota de 15% e, mesmo após a alienação desses bens, continuam operacionais.

No caso em questão, ressalte-se, a empresa CABAMA deixou de existir. Essa circunstância é relevante, no meu entender, para o exame da simulação que baseou a autuação.

Como relata a Recorrente, a extinção das holdings dos membros da Família Montenegro (dentre elas, CABAMA e VONNAS) tinha justificativas extrafiscais, na medida em que: (i) IBOPEPAR não “nasceu” a partir de recursos gerados pelas referidas holdings, mas sim com investimentos feitos pelos próprios membros da Família Montenegro, que, originalmente, eram os seus controladores diretos; e (ii) a partir da decisão de alienar o negócio IBOPE, não haveria mais razão para manter tais holdings.

Em outras palavras, aqui se está diante de um planejamento, mas não se trata do planejamento tributário abusivo apontado pela Autoridade Fiscal ao afirmar que as operações foram praticadas com o propósito de deslocar o ganho de capital para as pessoas físicas.

O que ocorreu aqui foi a prática de um planejamento sucessório familiar, no momento da constituição das holdings, o que é absolutamente verossímil e aceitável. Posteriormente, assim que se definiu que a participação societária da IBOPEPar seria alienada, a razão de se manter a pessoa jurídica CABAMA deixou de existir.

Mais não é preciso dizer para acolher a preliminar de nulidade e dar provimento ao recurso voluntário da Recorrente.

Necessário ressaltar que, de fato, a Recorrente desde sempre traz à baila fundamentos e justificativas extrafiscais para a realização da organização societária e a posterior restituição de patrimônio aos sócios. São fundamentos razoáveis e não nos cabe, ao meu ver, fazer juízo de valor sobre eles (são fundamentos existentes).

Ademais, cumpre ressaltar ainda que o TVF trilha um caminho de questionar a própria existência de fato das patrimoniais, chamando atenção ao fato de que elas funcionariam no mesmo endereço e que estariam inaptas por falta de apresentação de declarações. Entendo que tais indícios são relevantes e demandariam um maior aprofundamento.

Ora, talvez fosse o caso de questionar a própria existência de fato de tais empresas, mas o resultado que poderia ser obtido seria o de desconsideração das mesmas para apuração da venda pelas pessoas físicas, exatamente o fim a que levou a operação de venda.

O que fica claro é que o TVF constrói sua narrativa no sentido de que a venda foi feita pela pessoa jurídica, mas se foi feita pela pessoa jurídica o fato gerador jamais poderia ter sido o que constou do lançamento, quando ela não mais existia. Caberia à autoridade fiscal fundamentar em qual momento entendeu que a operação foi efetivamente fechada e, a partir daquele momento se seguiram as supostas operações simuladas e abusivas. Isso já fulmina o lançamento.

Adicionalmente, se a venda foi pela pessoa jurídica a Recorrente jamais poderia ter sido indicada como contribuinte direto, deveria ser indicada como responsável e de forma fundamentada. Mas isso também não ocorreu.

Não há no TVF ou no AI nenhum fundamento legal que justifique a responsabilização buscada pela autoridade fiscal, fato que tentou ser corrigido pela DRJ e pelas contrarrazões da PGFN.

Com a devida vênia, o TVF não traz tal base legal, simplesmente cita precedentes do CARF que reconhecem a nulidade de lançamentos realizados contra pessoas físicas extintas, mas nenhum dos precedentes indica contra quem se daria o lançamento e sob qual fundamento da responsabilização.

O fato é que, até o presente momento, não se sabe qual o fundamento legal adotado pela fiscalização, se o art. 124, 134 ou 135 do CTN, ou nenhum deles. O lançamento é absolutamente falho neste ponto.

Assim, em toda e qualquer hipótese entendo que a questão levaria ao resultado obtido pelas contribuintes, tributando-se a venda nas pessoas físicas.

Desta forma, acolho a preliminar de nulidade por vício material em razão do erro na atribuição da sujeição passiva, e voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva