



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720043/2019-16
ACÓRDÃO	1202-001.343 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOLANGE MARIA SAADE MONTENEGRO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 27/04/2015

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 deduzida 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade: i) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto (Relator), Marcelo José Luz de Macedo e Miriam Costa Faccim que a acolhiam. A conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz não apreciou essa matéria por já ter sido votada pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.; e ii) negar provimento ao recurso em relação ao mérito da exigência. Vencidos o

Conselheiro André Luiz Ulrich Pinto (Relator) e as Conselheiras Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Miriam Costa Faccin. Designado o Conselheiro Roney Sandro Freire Correa para redigir o voto vencedor nessas matérias. Dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos para deduzir do imposto apurado o valor do ganho de capital pago pela pessoa física e excluir da base de cálculo o valor de R\$ 3.965.250,00 correspondente à parcela dos depósitos em garantia; e ii) por maioria de votos para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencidos nessa questão os Conselheiros Maurício Novaes Ferreira e Roney Sandro Freire da Costa.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Assinado Digitalmente

Roney Sandro Freire Correa – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Andre Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocado(a)), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)), Leonardo de Andrade Couto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ana Cecilia Lustosa da Cruz.

RELATÓRIO

Trata-se de impugnação contra Autos de Infração fls. 1.953-1.959 e fls. 1.960-1.965, que lhe exigem um crédito tributário no valor de, respectivamente, R\$ 147.567.856,32 (R\$ 50.721.061,50 relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, R\$ 20.765.202,57 de Juros de Mora calculados até 12/2019, R\$ 76.081.592,25 à Multa Proporcional) e R\$.53.130.712,58 (R\$ 18.261.742,14 relativos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, R\$ 7.476.357,23 de juros de mora calculados até 12/2019, R\$ 27.392.613,21 à Multa Proporcional).

Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento ao proferir o v. acórdão de nº 15-50.357 – 6ª

Turma da DRJ/SDR para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

No auto de infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, no anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fls. 1963, é informado que foi apurada a seguinte infração:

0001 OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL. INFRAÇÃO : GANHO DE CAPITAL
Omissão de ganho de capital, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
27/04/2015	202.908.248,00	150,00

Por sua vez, no auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no anexo “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, fls. 1970, é informado que foi apurada a seguinte infração:

0001 OMISSÃO DE RECEITA. INFRAÇÃO : FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS RESULTADOS OMITIDOS

Omissão de ganho de capital, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
27/04/2015	202.908.248,00	150,00

No "Termo de Verificação Fiscal" (TVF) (fls. 1.892-1.961), a Fiscalização informou adicionalmente:

- que para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especificamente no que se refere ao ganho de capital auferido no ano- calendário de 2015 pela empresa Vonnas Participações S.A., CNPJ 13.002.570/0001- 62, a ação fiscal foi determinada conforme Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 08.1.85.00-2019-00014-5, de 24/01/2019.

- que para fins de análise e lançamento fiscal, apresenta-se no item “1. DOS FATOS” do TVF, a autoridade fiscal descreveu os procedimentos fiscais anteriores a lavratura do auto de infração. Nesse item do TVF apresenta-se, de modo geral, o conteúdo do Termo de Início de Fiscalização, bem como dos posteriores Termos de Constatação e Intimação Fiscal.

- que para fins de análise e lançamento fiscal, elabora-se o item “2. DAS VERIFICAÇÕES” no TVF, onde são descritas as principais constatações ao longo do procedimento fiscal dentre as quais destacam-se aquelas relacionadas: i) Dos Processos Judiciais, relacionados ao objeto do lançamento,; ii) Das Pessoas Jurídicas, envolvidas e identificadas ao longo do procedimento fiscal e relacionadas ao fato tributário narrado; iii) Dos Anexos do Ato de “Concentração Econômica” que se referem ao processo nº 08700.011814/2014-06 submetido ao

Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - o Ato de "Concentração Econômica, relativo à aquisição pela WPP Kantar Participações Ltda. de 100% das quotas representativas do capital social de IBOPE Participações Ltda, em particular do Quota Purchase Agreement - "QPA" ou "Contrato de Operação", bem como o Share Purchase Agreement e iv) Da Alteração e Consolidação do Contrato de Compra e Venda de Quotas de Capital da IBOPE Participações LTDA em 27/04/2015.

- que para fins de análise e lançamento fiscal, elabora-se o item "2. DAS VERIFICAÇÕES" no TVF, onde são descritas as principais constatações ao longo do procedimento fiscal dentre as quais destacam-se aquelas relacionadas: i) Dos Processos Judiciais, relacionados ao objeto do lançamento; ii) Das Pessoas Jurídicas, envolvidas e identificadas ao longo do procedimento fiscal e relacionadas ao fato tributário narrado; iii) Dos Anexos do Ato de "Concentração Econômica" que se referem ao processo nº 08700.011814/2014-06 submetido ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - o Ato de "Concentração Econômica, relativo à aquisição pela WPP Kantar Participações Ltda. de 100% das quotas representativas do capital social de IBOPE Participações Ltda, em particular do Quota Purchase Agreement - "QPA" ou "Contrato de Operação", bem como o Share Purchase Agreement e iv) Da Alteração e Consolidação do Contrato de Compra e Venda de Quotas de Capital da IBOPE Participações LTDA em 27/04/2015.

- que para fins de análise e suporte ao lançamento fiscal apresenta-se o item "3. DAS NOTÍCIAS" no TVF, que foram utilizadas pela autoridade fiscal como subsídios, transcrevendo notícias publicadas em diversos veículos de imprensa relacionados ao fato tributário..

- que para compreensão dos efeitos tributários da alienação da participação societária foi elaborado o item "4 DA ANÁLISE DA ALIENAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO MAJORITÁRIA DO GRUPO IBOPE" no TVF, uma linha do tempo da sucessão das atividades societárias efetuadas, acompanhada de comentários..

- que a ação fiscal objetivou especificamente a apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário de 2015, para caracterizar como uma indevida "redução à pessoa física" - Solange Maria Saade Montenegro, CPF 662.986.797-15- à alíquota de 15%, deixando de oferecer o referido ganho de capital à tributação na Pessoa Jurídica - Vonnas Participações Ltda., CNPJ 13.002.570/0001-62 - onde seria onerado a "34% (IRPJ e CSLL a alíquotas de 25% e 9%, respectivamente).

- que conforme relatado no TVF, 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 a tributação da pessoa jurídica para a pessoa física.

- que analisando o conjunto de ações, verifica-se que a pluralidade de etapas, para que as partes interessadas chegassem aos objetivos finais, seguiu uma

sequência determinada e a realização de uma etapa dependeu da realização da anterior.

- que analisando a cronologia sequencial das operações elencadas na Linha do Tempo, envolvendo a IBOPEPar e suas controladoras, verifica-se que houve um curto espaço de tempo entre o início do planejamento e a alienação da IBOPE Participações Ltda.

- que no item “5 DA CONCLUSÃO FINAL” do TVF esboça-se as razões para a lavratura do auto de infração.

- que não foi oferecido o referido ganho de capital à tributação na Pessoa Jurídica - Vonnas Participações Ltda., CNPJ 13.002.570/0001-62 - 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 - Solange Maria Saade Montenegro, CPF 662.986.797-15 - a alíquota de 15%.

- 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.

- que 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.

- que as notícias publicadas na mídia, transcritas no TVF, demonstram que as negociações já estavam bem adiantadas e, em consequência, os atos conjuntos foram realizados em datas próximas;

- que em 06/08/2014, a WPP, fez a Carlos Augusto Saade Montenegro e Luiz Paulo Saade Montenegro uma oferta para adquirir a totalidade da participação societária do Grupo IBOPE;

- que em 21/08/2014, foi doada a participação da Dlebta Participações S.A. para Carlos Augusto Saade Montenegro, Denise M. S. Montenegro, Luiz Paulo S. Montenegro e Solange M. S. Montenegro;

- que em 22/08/2014, a controladora Vonnas Participações, as demais controladoras (3D Montenegro, Cabama, Olho de Boi e Dlebta) e a controlada IBOPEPar são transformadas de sociedades por ações para sociedades limitadas;

- que em 29/08/2014, a empresa Vonnas Participações Ltda. e as demais controladoras (3D Montenegro, Cabama, Olho de Boi e Dlebta) foram extintas;

- que 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;

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

- que 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;
- que 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 Cantar Participações Ltda. de 100% das quotas representativas do capital social de IBOPE Participações Ltda.;
- que 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.;
- que 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;
- que sobre a matéria ganho de capital bem como planejamento tributário, a jurisprudência do CARF questiona a validade de operações estruturadas em sequência. O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.
- que igualmente a ausência de motivação extratributária compromete a validade de um planejamento. 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 negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.
- que se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto.
- que para respaldar seus argumentos apresenta trechos dos seguintes decisões administrativas: i) Acórdão nº 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na Sessão de 22/06/2006; ii) Acórdão nº 1402003.121 da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, proferido na Sessão de 14/05/2018; iii) Acórdão nº 1402- 003.731 da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, proferido na Sessão de 19/02/2019; iv) Acórdão nº 1402002.959 da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, proferido na Sessão de 13/03/2018.
- que no relativo à extinção das empresas e o lançamento, observa-se em 29/08/2014, as cinco controladoras da IBOPEPar foram extintas. Os cadastros das empresas Diebta Participações Ltda., Cabama 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.

- que o art. 144 da IN RFB nº 1515/2014, vigente na época da extinção das empresas, o auditor considerou 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.

- que o lançamento foi feito contra o sócio, pessoa física responsável, respaldado em jurisprudência do CARF, argumento de que ponto de vista civil, a pessoa jurídica existe apenas até a sua liquidação, sendo que a partir de então respondem por suas dívidas o sócio até o montante recebido na partilha, e o liquidante por perdas e danos em face da liquidação irregular. Que fica evidente que, se é o sócio ou o liquidante que respondem por dívida da pessoa jurídica extinta, não é contra esta que as medidas de credores, inclusive a Fazenda Nacional - serão impetradas. Complementa que o artigo 121 estabelece que o sujeito passivo é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo, que pode ser o contribuinte ou o responsável indicado na lei.

- que a pessoa jurídica subsiste até o final de sua liquidação, de modo que não é possível promover lançamento (formalização da relação jurídico tributária) contra uma pessoa extinta pois ela é inexistente no mundo jurídico. A pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do pólo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação. Que de fato estando a pessoa jurídica extinta, o único sujeito passivo apontado pelo Fisco num lançamento, este não poderia subsistir.

- que no tocante às normas previstas no Código Tributário Nacional, o art.121 prevê genericamente que poderão constar do pólo passivo da relação jurídico tributária tanto o contribuinte quanto o responsável; e especificamente: que o "sujeito passivo da obrigação é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo" Isso, desde logo, oferece suporte para afirmar que não é obrigatório constar da relação jurídica aquela pessoa que praticou o ato descrito como hipótese legal de incidência (fato gerador), e que deve ser identificado como sujeito passivo quem estiver obrigado ao pagamento.

- que somente deve constar da relação para exigência do tributo à pessoa que estiver obrigada ao pagamento, que pode ser o contribuinte ou o responsável.

- que no tocante a qualificação da multa de ofício de 150%, está é cabível nos casos de sonegação, fraude ou conluio, conforme determinado no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

- que o fato de que os contribuintes têm direitos a uma reestruturação societária seguindo a legislação e que, para isso, tenham praticado atos e/ou negócios jurídicos antes dos fatos geradores, não afasta a caracterização do planejamento tributário como abusivo.

- que sobre os assunto transcreve trechos da obra Planejamento Tributário de Marco Aurélio Greco:

“Se o Fisco quiser atacar o tipo de conduta do contribuinte alegando sua ilicitude não terá razão se o que for feito tiver previsão na lei; o flanco não é a ilicitude. A pergunta é outra: seria aquela conduta eficaz perante o Fisco? Esta é a pergunta. Aliás, num sem número de planejamentos que já vi, excepcionalmente há alguma ilicitude; a imensa maioria dos casos que se apresentam como de planejamento e em relação aos quais se pede a proteção dos respectivos efeitos, se dá mediante atos lícitos.

Em suma, não basta ser lícito, a licitude é a preliminar. Além de ser lícito precisam ser atendidos outros requisitos para a operação ser aceitável da perspectiva da produção dos efeitos perante o Fisco. O grande debate não é sobre a legalidade ou ilegalidade, é sobre eficácia ou ineficácia.

Não é possível, no plano abstrato, dar uma resposta conclusiva e categórica quanto à oponibilidade ou não das operações ao Fisco. Não é possível responder em abstrato que determinada conduta está ou não protegida. A resposta dependerá das circunstâncias do caso concreto”.

- que é necessário que tais atos e/ou negócios jurídicos tenham tido um propósito negocial diferente da simples economia tributária. Analisando as ações, verifica-se que não houve qualquer propósito negocial nas operações de reestruturação societária, que evidenciasse uma motivação extratributária.

- que os fatos em conjunto evidenciaram que a única motivação para realização das operações foi a suposta economia tributária.

“a. Em 06/08/2014, a WPP fez uma oferta a Carlos Augusto e Luiz Augusto, irmãos da contribuintes para adquirir a totalidade da participação societária do Grupo IBOPE (conforme Memorando de Entendimentos de 08/09/2014);

b. Em 21/08/2014, doação das ações da controladora Dlebta Participações S.A. para Carlos Augusto Saade Montenegro, Denise Maria Saade Montenegro, Luiz Paulo Saade Montenegro e Solange Maria Saade Montenegro;

c. Em 22/08/2014, na Assembléia Geral de Transformação da Vonnas Participações S.A. foi aprovada a transformação do tipo jurídico da companhia de sociedade por ações para sociedade limitada, que passou a funcionar sob a denominação social de Vonnas Participações Ltda.

d. Em 22/08/2014, a IBOPEPar e as demais controladoras - Dlebta, 3D Montenegro, Cabama e Vonnas - também foram transformadas;

e. Em 22/08/2014, conforme subitem 1.1. da Ata da Assembléia de todas as empresas, a transformação visou melhor atender aos propósitos e necessidades da Companhia, sem qualquer solução de continuidade em suas atividades, mantendo-se inalterada sua composição acionária, o objeto social, o capital social, os direitos, obrigações, ativos e passivos sociais;

f. Em 29/08/2014, foi declarada extinta a sociedade conforme Distrato Social da Sociedade Vonnas Participações Ltda., no qual foi aprovada a transferência dos ativos da sociedade aos sócios em restituição de capital;

g. Em 29/08/2014, as outras controladoras - Dlebta, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - também foram extintas e houve a transferência dos ativos das sociedades aos sócios em restituição de capital;

h. Em 29/08/2014, no Distrato Social da Sociedade Vonnas Participações Ltda. consta: Considerando que aos sócios não mais interessa a manutenção da Sociedade (grifado);

i. Em 29/08/2014, consta dos Distratos das outras controladoras - Dlebta, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - o mesmo texto: Considerando que aos sócios não mais interessa a manutenção da Sociedade (grifado);

j. Em 08/09/2014, a reestruturação societária das empresas estava concluída conforme o consignado na Cláusula Segunda. Estrutura da Operação do Memorando de Entendimentos, desta data: A Operação será estruturada de uma forma a ser pactuada entre as Partes para alcançar o tratamento ideal para os vendedores e para a Compradora (grifado)."

- que a caracterização de atos como simulados deve estar baseada na existência de dois negócios jurídicos (um real e um aparente) e a intenção. Simulação, conforme Marco Aurélio Greco: Para os fins da presente análise, importante é observar que, nela, há um negócio aparente celebrado entre as partes, ao mesmo tempo que há um segundo negócio jurídico, este real e querido pelas partes, mas que não resulta visível. Além disso, a duplicidade de negócios existe, pois, as partes têm a intenção de esconder o negócio real fiscalmente mais oneroso).

- que os atos praticados pela IBOPEPar e suas controladoras revestem-se da existência dos dois negócios jurídicos e da intenção: 1) negócio jurídico aparente = as operações de reestruturação

Vonnas Participações Ltda. com o deslocamento indevido da tributação do ganho de capital da Pessoa Jurídica para a tributação na Pessoa Física; 3) intenção, o recolhimento do Imposto de Renda na pessoa física, menos oneroso. Ou seja, uma economia tributária indevida.

- que os atos praticados, em análise, também demonstram um conluio, ou seja, o ajuste e a colaboração entre as pessoas jurídicas - IBOPEPar, Dlebta, Cabama, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - na ação ou omissão típica e antijurídica. É sempre dependente de hipótese que se configure como sonegação ou fraude.

- que no presente caso, a simulação pode ser incluída no conluio, pois foram estabelecidos negócios jurídicos nos quais participaram todas as empresas envolvidas, retro mencionadas. Ressalta-se o disposto na Cláusula Segunda. Estrutura da Operação do Memorando de Entendimentos - MOU - celebrado em 2014 (sem data específica) entre WPP plc (WPP), com sede social na Inglaterra,

Carlos Augusto Saade Montenegro, Luiz Paulo Saade Montenegro, Solange Maria Saade Montenegro e Denise Maria Saade Montenegro, a saber:

Cláusula Segunda. Estrutura da Operação. A Operação será implementada da seguinte maneira:

(i) Em seguida à conclusão da reestruturação societária atualmente em andamento, através da qual a Família Montenegro tornar-se-á a titular direta de 100% das ações emitidas por IBOPE Par, uma ou mais Coligadas WPP adquiririam 100% das quotas representativas do capital da IBOPE Par; e (grifado)

- que como constatado no texto retro transcrito, as pessoas envolvidas combinaram previamente a sequência de operações que deveriam ser implementadas, pois o verbo em destaque indica tempo futuro, portanto, naquela data as pessoas físicas não detinham o título de propriedade do IBOPEPAR. Era algo a ser implementado para promover indevidamente a transferência da base tributária da PJ para a PF.

- que essa combinação constitui prova irrefutável de que temos uma simulação, na qual os atos formais de reestruturação societária visavam, única e exclusivamente, a alienação pelas pessoas físicas de 100% das cotas do capital da IBOPEPar.

- que os atos formais da reestruturação societária tinham um objetivo tributário claro:

a. Em 11/04/2016, a empresa Vonnas Participações Ltda. foi constituída tendo por objeto social a participação em outras sociedades como acionista ou quotista;

b. Em agosto/2014, foi efetuada uma reestruturação societária nas controladoras da IBOPEPar - Dlehta, Cabama, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - visando a alienação da totalidade das cotas do capital da IBOPEPar para a WPP Kantar Participações Ltda.;

c. O objetivo da reestruturação social das controladoras ficou evidente na resposta ao Termo de Constatação e Intimação nº 003/2019, na qual Solange Maria Saade Montenegro informou: A partir da decisão de alienar o negócio IBOPE, as holdings pessoais tornaram-se desnecessárias, pois seu único ativo relevante era justamente a participação societária em IBOPEPar. (grifado)

d. Em 29/08/2014, a empresa Vonnas Participações Ltda. foi extinta, assim como as demais controladoras, constando nos Distratos Sociais: Considerando que aos sócios não mais interessa a manutenção da Sociedade (grifado);

e. Em 27/04/2015, a participação societária da IBOPEPar foi alienada pelas pessoas físicas da Família Montenegro;

f. Consequentemente, não foi oferecido o ganho de capital à tributação na Pessoa Jurídica - Vonnas Participações Ltda., CNPJ 08.767.185/0001-76 - onde seria onerado a 34% (IRPJ a alíquota de 25% e CSLL a alíquota de 9%), sendo que foi

deslocado para a tributação na pessoa física – Solange Maria Saade Montenegro, CPF 662.986.797-15- a alíquota de 15%.

- que foram operações coordenadas e sequenciais, realizadas em um curto espaço de tempo, envolvendo a IBOPEPar e todas as suas controladoras. Mesmo considerando que essas operações cumpriram formalmente as normas legais e foram lícitas, a análise do conjunto de ações nos leva a concluir que as referidas operações não passaram de uma simulação/conluio e não corresponderam ao negócio real: o descolamento da tributação do ganho de capital da Pessoa Jurídica - Vonnas Participações Ltda., CNPJ 08.767.185/0001-76 - onde seria onerado a 34% para a tributação na pessoa física - Solange Maria Saade Montenegro, CPF 662.986.797-15- a alíquota de 15%.

- que constata-se o conluio e a simulação com um único propósito de redução indevida da carga tributária e caracterizado o intuito fraudulento, concluindo que está justificada a aplicação da multa qualificada.

- que a base de cálculo do lançamento foi apurada conforme o procedimento a seguir:

CUSTO DE AQUISIÇÃO			
Espécie de Participação Societária	Quantidade de quotas/ações alienadas	Custo médio ponderado/unitário (R\$)	Custo total de aquisição (R\$)
QUOTA	4.428.004	1,00	4.428.004,00

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL				
Valor de alienação (R\$)	Valor de Corretagem (R\$)	Valor líquido de alienação (R\$)	Custo de aquisição (R\$)	Ganho de Capital (R\$)
207.336.250,00	0,00	207.336.250,00	4.428.004,00	202.908.246,00

- que para constar e produzir os devidos efeitos legais, foi lavrado auto de infração e Termo de Verificação Fiscal - IRPJ/CSLL, em 2 (duas) vias de igual teor e forma. Uma das vias está sendo encaminhada para o contribuinte com Aviso de Recebimento - AR, para ciência nos termos do inciso II, do artigo 1.037, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 -Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018).

DA IMPUGNAÇÃO

A impugnação de fls. 1.977-2.043 foi apresentada pela contribuinte, SOLANGE MARIA SAADE MONTENEGRO, sendo considerada tempestiva.

Os argumentos sustentados na impugnação são os seguintes:

DOS AUTOS

- que os AUTOS exigem o recolhimento de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício qualificada (de 150%) e juros de mora, sobre ganho de capital supostamente auferido por CABAMA PARTICIPAÇÕES LTDA. ("CABAMA") em decorrência da alienação de quotas de IBOPE PARTICIPAÇÕES LTDA. ("IBOPEPAR"). Ocorre que, na verdade, tal alienação foi contratada entre o

IMPUGNANTE e demais membros da Família Montenegro, na qualidade de vendedores ("VENDEDORES"), e WPP KANTAR PARTICIPAÇÕES LTDA. ("WPP") - entidade do Grupo WPP constituída de acordo com as leis do Brasil -, sem que tenha havido qualquer participação de CABAMA em tal negócio. Ou seja, os AUTOS exigem do IMPUGNANTE, pessoa física, o recolhimento de IRPJ e CSLL supostamente devido por pessoa jurídica, sobre ganho oriundo de operação contratada pelo próprio IMPUGNANTE (e demais VENDEDORES).

- que, no passado, sem que nenhum negócio capaz de gerar um compromisso relativo à realização de uma compra e venda ainda houvesse sido firmado, CABAMA era titular de participação no capital de IBOPEPAR, tendo a mesma sido transferida ao IMPUGNANTE com base nos respectivos valores contábeis dessa participação, em razão da liquidação e subsequente extinção de CABAMA. Por considerar que a negociação para a alienação das quotas de IBOPEPAR "já estava adiantada" antes da extinção de CABAMA (consumada em 29.08.2014), entendeu a fiscalização que a referida extinção, bem como a subsequente entrega das quotas de IBOPEPAR ao IMPUGNANTE (então quotista de CABAMA) teria ocasionado uma transferência de ganho de CABAMA para o IMPUGNANTE que deveria ser desconsiderada, para efeitos fiscais.

- que, como consequência, a fiscalização atribui a CABAMA o ganho auferido pelo IMPUGNANTE com a venda das quotas de IBOPEPAR, não obstante tal operação apenas ter sido celebrada em 16.12.2014 (e concretizada somente em 27.04.2015), ambas datas em que, evidentemente, CABAMA já não era mais titular de nenhuma participação em IBOPEPAR, pois tal empresa sequer existia nas referidas datas.

- que dessa maneira, a fiscalização busca sujeitar o ganho em questão à incidência de IRPJ e CSLL a uma alíquota consolidada de 34%, ignorando, inclusive, o montante de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) já recolhido sobre tal ganho pelo IMPUGNANTE e demais VENDEDORES pessoas físicas, à alíquota de 15%, cujos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARFs) são ora anexados à presente impugnação.

DOS FATOS

- que o Grupo IBOPE tem sua origem na década de 1940, quando o rádio ainda era o grande meio de comunicação de massas no Brasil. Desde então, o grupo cresceu para se consolidar como principal empresa de pesquisa e opinião pública nacional, tendo sido a primeira empresa desta natureza a se instalar no Brasil e na América do Sul. A Família Montenegro tem íntima ligação com o IBOPE ao menos desde a década de 1950. Em 1977, Paulo de Tarso Montenegro assumiu o controle da empresa e, a partir de então, o IBOPE passou por uma profunda modificação em sua estrutura, inclusive com a entrada do IMPUGNANTE e de seu irmão, Luiz Paulo Saade Montenegro, ambos filhos de Paulo de Tarso Montenegro, que passaram a auxiliá-lo no processo de planejamento e expansão da área técnica, base para a consecução dos serviços de pesquisa.

- que a expansão das atividades de pesquisa, acima mencionada, incluiu a abertura de filiais/subsidiárias do Grupo em outros países da América Latina, como também a associação com outras empresas para acomodar novos segmentos de negócios. Em que pese o seu porte e a sua diversificação, o Grupo IBOPE continuava, em certa medida, um empreendimento familiar. Como constatado pela própria fiscalização, até o ano de 2006, o capital de IBOPEPAR, empresa holding que controlava as demais empresas do Grupo, era detido diretamente pelo IMPUGNANTE e pelos demais membros da Família Montenegro.
- que em 2006, com o objetivo de evitar que eventuais problemas sucessórios decorrentes do falecimento de um de seus sócios se situassem no âmbito da holding familiar (IBOPEPAR), a Família Montenegro decidiu criar uma holding para a sua então principal acionista, a Sra. Dezirée Saade Montenegro -DLEBTA PARTICIPAÇÕES S.A. ("DLEBTA") - e uma para cada um de seus quatro filhos (CABAMA, 3D MONTENEGRO PARTICIPAÇÕES S.A., OLHO DE BOI PARTICIPAÇÕES S.A. e VONNAS PARTICIPAÇÕES S.A.). Com a criação dessas holdings, eventuais problemas entre herdeiros de qualquer sócio falecido não afetariam os negócios de IBOPEPAR.
- que essa nova estrutura trazia custos (e preocupações) adicionais, além de não ser a ideal, até mesmo por onerar, do ponto de vista tributário, o pagamento de juros sobre o capital próprio; mas, de toda forma, a Família Montenegro a considerou conveniente, em razão dos fatos acima mencionados.
- que transcorrido longo período de tempo após a constituição das holdings pessoais, a Família Montenegro decidiu alienar o negócio IBOPE. Nesse contexto, conforme oportunamente esclarecido à fiscalização, tais holdings já não mais eram necessárias, pois seu único ativo relevante era justamente a participação societária em IBOPEPAR. Dai a extinção das mesmas, com a devolução das quotas de IBOPE a quem haviam pertencido há mais de 30 anos (e/ou seus herdeiros).
- que, independentemente de quem fosse o potencial adquirente da participação societária em IBOPEPAR, o fato de eventual contrato de compra e venda vir a ser celebrado diretamente com os VENDEDORES apresentava as vantagens de permitir que eles, sendo pessoas físicas, (i) assumissem obrigação personalíssima de não-competição, compromisso normalmente exigido na alienação de sociedades prestadoras de serviços, e (ii) respondessem com o seu patrimônio pessoal pelas obrigações decorrentes da transação.
- que em 29.08.2014, as holdings pessoais (incluindo CABAMA) foram liquidadas e extintas, o que fez com que a participação em IBOPEPAR fosse transferida aos VENDEDORES (ai incluído o IMPUGNANTE) pelo seu respectivo valor contábil. Em outras palavras, após a extinção das holdings pessoais, portanto, os membros da Família Montenegro voltaram à posição que sempre ocuparam historicamente, qual seja, a de titulares da totalidade das quotas de IBOPEPAR.
- que em 16.12.2014, os VENDEDORES (a essa altura controladores diretos de IBOPEPAR) celebraram com a WPP o Quota Purchase Agreement (ou Contrato de

Compra de Ações, na versão traduzida para o português - "CONTRATO"), sob os seguintes termos e condições:

"ARTIGO I

COMPRA E VENDA DE QUOTAS; PREÇO DE COMPRA

Cláusula 1.1 Compra e Venda de Quotas. Sujeitos aos termos e condições aqui previstos, os Vendedores concordam em vender, ceder, transferir e entregar à Compradora, na Data de Fechamento (conforme definição na Cláusula 2.1), e a Compradora concorda em comprar dos Vendedores, na Data de Fechamento, as Quotas Compradas.

Cláusula 1.2 Preço de Compra. Em total contraprestação pela venda das Quotas Compradas, a Compradora pagará aos Vendedores o valor total (i) do Preço Total Livre de Dívidas, menos (ii) a Dívida Líquida Proporcional Base menos (iii) o Valor do Depósito em Garantia

(conforme definição na Cláusula 1.6.1 abaixo) (a soma de (i), (ii) e (iii), "Pagamento Inicial"), mais (iv) o Ajuste do Preço de Compra, conforme definição na Cláusula 1.4 abaixo, mais (v) quaisquer valores pagos aos Vendedores a partir do Valor do Depósito em Garantia, de acordo com as disposições da Cláusula 1.6

(os pagamentos, "Pagamentos do Depósito em Garantia"; e o Pagamento Inicial, o Ajuste do Preço de Compra e os Pagamentos do Depósito em Garantia, "Preço de Compra").

(...)

Cláusula 1.6 Conta de Depósito em Garantia.

1.6.1 Na Data de Fechamento, a Compradora depositará em uma conta de depósito em garantia, no Itaú Unibanco Holding S.A. ou em uma de suas Afiliadas ("Conta de Depósito em Garantia"), um valor equivalente a R\$ 221.419.000 ("Valor do Depósito em Garantia"), valor esse que consistirá em (i) R\$ 151.000.000 ("Valor de Depósito em Garantia - TAM Brasil"), mais (ii) R\$ 55.419.000 ("Valor do Depósito em Garantia-Colômbia"), mais (iii) R\$ 15.000.000 ("Valor do Depósito em Garantia - IBOPE Instituto"). O Valor do Depósito em Garantia será aplicado em Certificados de Depósito Interbancário - CDI e acumulará juros à taxa de juros aplicável oferecida pelo banco ("Juros sobre Depósito em Garantia"). O Valor do Depósito em Garantia e os Juros sobre Depósito em Garantia permanecerão na Conta de Depósito em Garantia até que sejam liberados de acordo com os termos estabelecidos nas Cláusulas 1.6.2, 1.6.3 e 1.6.4 abaixo, sujeito a qualquer parcela do Valor do Depósito em Garantia liberada ou retida na Conta de Depósito em Garantia de acordo com a Cláusula

5.1 (b) abaixo.

(...)

1.6.3 Liberação de Depósito em Garantia em relação ao Processo Antitruste Colombiano

(i) Após o recebimento, pela Compradora, do deferimento final e incondicional da Autoridade Antitruste Colombiana com relação ao Processo Antitruste Colombiano, o Valor do Depósito em Garantia - Colômbia mais os Juros sobre Depósito em Garantia relacionados deverão ser prontamente liberados aos Vendedores. Para que dúvidas sejam evitadas, as Partes se comprometem, na medida do permitido pela lei aplicável, a manterem-se prontamente informadas sobre quaisquer Comunicações com a Autoridade Antitruste Colombiana relacionadas ao Processo Antitruste Colombiano, e a Compradora informará prontamente os Vendedores do recebimento do deferimento final e incondicional e fornecerá cópias de qualquer documentação pertinente aos Vendedores.

(ii) No caso de a Compradora receber uma notificação da Autoridade Antitruste Colombiana de o Processo Antitruste Colombiano foi indeferido incondicionalmente, a Compradora e os Vendedores deverão, por um período de 12 (doze) meses após o recebimento da notificação (ou por outro período que possa ser acordado entre a Compradora e os Vendedores), emvidar seus esforços comercialmente razoáveis e cooperar, de boa-fé, para obter deferimento incondicional da Autoridade Antitruste Colombiana quanto ao Processo Antitruste Colombiano ("Período de Negociação"). Durante o Período de Negociação, (a) o Valor do Depósito em Garantia - Colômbia permanecerá na Conta de Depósito em Garantia e (b) o contrato de usufruto de ações celebrado entre a ILASA e a Meaibe Participações e Investimentos Ltda. na presente data ("Contrato de Usufruto - Colômbia") permanecerá em pleno vigor. Após a expiração do Período de Negociação, se a Autoridade Antitruste Colombiana não tiver concedido deferimento incondicional à Compradora (ou aprovação condicional que seja satisfatória para a Compradora a seu exclusivo critério) quanto ao Processo Antitruste Colombiano, (x) o Valor do Depósito em Garantia - Colômbia mais os respectivos Juros sobre Depósito em Garantia serão prontamente liberados à Compradora; (y) a Compradora transferirá a totalidade da participação direta ou indiretamente detida pela IBOPE Par na IBOPE Colômbia S.A.S. na Data de Fechamento para uma entidade controlada e detida integralmente pelos Vendedores, e o Contrato de Usufruto - Colômbia não produzirá mais efeitos; e (z) os Vendedores poderão conduzir os negócios atualmente conduzidos pela IBOPE Colômbia S.A.S. na Colômbia, ficando estabelecido que a conduta dos negócios pelos Vendedores não constituirá, por si só, uma violação das restrições de não concorrência previstas no Artigo VI deste Acordo, e de acordo com a Cláusula 9.11(e) abaixo.

1.6.4 Liberação de Depósito em Garantia em relação às Contingências do IBOPE Instituto.

Se a exposição máxima ("Exposição Fiscal") no encerramento de determinado ano civil, conforme identificado pela Deloitte, com relação a certas contingências fiscais do IBOPE Instituto, for menor que o valor do Valor do Depósito em Garantia - IBOPE Instituto no final do ano civil em questão, a parcela

de qualquer Valor do Depósito em Garantia -IBOPE Instituto remanescente sobre a Exposição Fiscal relevante (na medida em que não seja reduzido por quaisquer reivindicações de indenização em aberto apresentadas antes do encerramento desse ano civil pela Compradora, de acordo com a Cláusula 9.6(c), ou qualquer ajuste ou quaisquer reivindicações de indenização resolvidas definitivamente de acordo com a Cláusula 9.6(c), ...os respectivos Juros sobre Depósito em Garantia, serão prontamente liberados aos Vendedores; ficando estabelecido que, em nenhum caso, qualquer quantia do Valor do Depósito em Garantia -IBOPE Instituto seja retida na Conta de Depósito em Garantia após 31 de dezembro de 2019.

(...)"

ARTIGO II FECHAMENTO

Cláusula 2.1 Fechamento. O fechamento da compra e venda das Quotas Compradas e demais operações previstas deste Contrato ("Fechamento") será realizado às 11 horas do dia 27 de abril de 2015, após a satisfação da Condição Suspensiva indicada na Cláusula 3.2 abaixo ("Data de Fechamento"), na Av. Rio Branco, 85, 17º andar, no Rio de Janeiro.

ARTIGO III

CONDIÇÕES SUSPENSIVAS

Cláusula 3.1 Aprovação pelas Autoridades Antitruste Brasileiras. De acordo com a Lei 12.529, de 30 de novembro de 2011, ("Lei Antitruste Brasileira"), o Fechamento está sujeito a uma condição suspensiva, e a validade da compra e venda das Quotas Compradas permanecerá suspensa até a aprovação da compra e venda das Quotas Compradas aqui estabelecidas pelo CADE. Em caso de aprovação pela Superintendência-Geral do CADE, as Partes concordam que o Fechamento somente poderá ocorrer após o término do prazo final para recurso ou avocação pelo CADE, conforme previsto na Lei Antitruste Brasileira.

Cláusula 3.2 Condições Suspensivas. As obrigações das Partes previstas deste Contrato, incluindo as obrigações de, simultaneamente, adquirir as Quotas Compradas, pagar o Pagamento Inicial e consumir as operações aqui contempladas, estão sujeitas (i) à obtenção da aprovação incondicional do CADE para a compra e venda da Quotas Compradas nos termos previstos neste instrumento, mediante decisão administrativa transitada em julgado e (ii) transferência de 50,2903% das quotas representativas do capital da IBOPE Inteligência para entidade a ser constituída pelos Vendedores, por meio de cisão da IBOPE Par ("Condições Suspensivas")."

- que como era de se esperar, WPP exigiu que o CONTRATO contivesse cláusulas de "não competição", tais como a contida na Cláusula 6.1 do CONTRATO.

- que em 27.04.2015 (Data de Fechamento), após implementadas todas as condições previstas no CONTRATO (dentre as quais, a necessária aprovação do

negócio pela autoridade antitruste), os VENDEDORES efetivaram a alienação de 100% das quotas de IBOPEPAR a WPP. Saliente-se que o preço das quotas de IBOPEPAR (Preço de Compra) compreendia: (a) uma parcela certa, o "Pagamento Inicial" (conforme definido nos itens (i) , (ii) e (iii) da Cláusula 1.2 do CONTRATO), a ser paga aos VENDEDORES na Data do Fechamento; e (b) uma parcela contingente, os "Pagamentos do Depósito em Garantia" (conforme definido na Cláusula 1.6 do CONTRATO), que, se devida, seria devida na medida da ocorrência dos eventos futuros e incertos, descritos no CONTRATO.

- que nessa conformidade, em razão da alienação das quotas de IBOPEPAR, o ganho de capital auferido pelos VENDEDORES foi devidamente oferecido à tributação pelo IRPF, na medida do recebimento do Preço de Compra, a saber: (i) ainda em 2015, por ocasião do recebimento do Pagamento Inicial; e (ii) nos anos seguintes, a partir da ocorrência dos eventos (futuros e incertos, repita-se) descritos no CONTRATO que possibilitaram o recebimento de montantes referentes à parcela contingente.

- que a fiscalização lavrou os AUTOS por entender que as negociações com WPP "já estavam bem adiantadas" antes de CABAMA ter sido extinta e a venda das quotas de IBOPEPAR ter sido concretizada. Tais elementos, segundo a fiscalização, comprovariam que o ganho auferido na operação de venda das quotas de IBOPEPAR teria sido indevidamente deslocado de CABAMA (por quem tal ganho teria sido submetido à tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, a uma alíquota conjunta de 34%) para o IMPUGNANTE (por quem o ganho foi efetivamente tributado, pelo IRPF, à alíquota de 15%) .

- que, aparentemente, a justificativa adotada pela fiscalização para desconsiderar os efeitos do CONTRATO e da extinção das holdings pessoais - de que as negociações com a WPP para a alienação das quotas de IBOPEPAR "já estariam avançadas" à época da extinção de CABAMA (e das demais holdings) -, seria corroborada pelas notícias de jornal colacionadas no TVF (vide Seção 3 do referido documento).

- que o TVF é bastante extenso, uma vez que a fiscalização se preocupou por repassar diversas vezes a sequência cronológica dos fatos e notícias - muito embora, no caso concreto, o único fato efetivamente relevante seja a extinção de CABAMA. Não obstante, o TVF não deixa claro se a infração fiscal imputada ao IMPUGNANTE decorreria da suposição de que a alienação já estaria plenamente aperfeiçoada num momento em que CABAMA ainda existia e era a detentora da participação em IBOPEPAR.

- que, seja como for, os AUTOS identificaram o momento da ocorrência do fato gerador como sendo em 27.04.2015 - a Data de Fechamento do CONTRATO, data essa em que - repise-se -CABAMA, e as demais holdings não mais existiam.

- que além disso, apesar de partirem da suposta existência de "planejamento fiscal abusivo" para "deslocar indevidamente" a tributação de ganho de capital (da pessoa jurídica para a pessoa física), os AUTOS apenas fazem referência a

dispositivos que definem as regras gerais de incidência do IRPJ e da CSLL e em nada autorizam a desconsideração do CONTRATO ou da extinção de CABAMA.

- que de fato, o TVF não invoca qualquer base legal para a autuação ora impugnada. Apenas o AUTO de IRPJ traz menção a dispositivos genéricos sobre ganhos de capital e omissões de receitas (art. 3º da Lei nº 9.249, de 26.12.1995; e arts. 521, 522, 528 do Regulamento de Imposto de Renda - "RIR/99", aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26.03.1999, vigente à época dos fatos ora analisados).

- que no que diz respeito à CSLL, o respectivo AUTO faz referência aos arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15.12.1988; arts. 2º, 20 e 24, §2º, da Lei nº 9.249/1995; e arts. 28 e 29, II, da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.

- que de resto, a autoridade fiscal afirma que CABAMA foi "regularmente extinta" e lavra os AUTOS contra o IMPUGNANTE. De se notar que, se por um lado o TVF aponta a "transferência indevida" de ganhos de CABAMA para o IMPUGNANTE, por outro, o TVF não aponta a existência de qualquer infração no que se refere à parcela dos ganhos concernente às quotas de IBOPEPAR anteriormente detidas por DLEBTA. Ou seja, diferentemente do que ocorre com o ganho supostamente auferido por CABAMA, o TVF não afirma ou indica que teria havido a "transferência indevida", para o IMPUGNANTE, do ganho que supostamente teria de ter sido auferido por DLEBTA.

- que não obstante, ao quantificar os AUTOS, a fiscalização levou em consideração a integralidade dos ganhos auferidos pelo IMPUGNANTE com a alienação das quotas de IBOPEPAR, vale dizer, tanto aquelas (quotas) anteriormente detidas por CABAMA, como também parte daquelas detidas por DLEBTA.

- que para justificar a aplicação da multa de ofício qualificada, a fiscalização mais uma vez se limitou a repetir as singelas razões da autuação e a afirmar que o contribuinte teria agido mediante simulação e conluio com o intuito de economia fiscal.

- que em síntese, os AUTOS exigem do IMPUGNANTE o recolhimento de tributos, além de multa de ofício qualificada, decorrentes de alienação de ativo (quotas de IBOPEPAR) que historicamente era detido pelo IMPUGNANTE (e demais membros da Família Montenegro) , ativo este que passou à titularidade de CABAMA (e demais holdings pessoais) por certo período de tempo e em razão de motivos relevantes de ordem sucessória. Tais holdings foram extintas na medida em que sua existência perdeu a razão de ser (vale dizer, quando a Família decidiu alienar o negócio) . E mais, a alienação que deu azo ao ganho de capital foi contratada e efetivada quando as holdings pessoais sequer existiam.

DA NULIDADE DOS AUTOS EM RAZÃO DO ERRO MATERIAL NA IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DOS TRIBUTOS LANÇADOS NOS AUTOS E NO PERÍODO-BASE DE SUA OCORRÊNCIA

- que há de se considerarem nulos os AUTOS, pois a autoridade fiscal cometeu erro na determinação do fato gerador do IRPJ e da CSLL e no período-base de sua ocorrência.

- que com efeito, para justificar a cobrança de IRPJ e de CSLL do IMPUGNANTE, a fiscalização refere-se, na seção 6 do TVF (pág. 60), denominada "DA EXTINÇÃO DAS EMPRESAS E DO LANÇAMENTO", ao art. 144 da Instrução Normativa (IN) da RFB nº 1.515, de 24.11.2014, e diz ter sido "com base no dispositivo legal supracitado, (...) regular a extinção das controladoras de IBOPEPar", no que se inclui CABAMA.

- que em seguida, menciona diversas decisões que tratam da identificação do sujeito passivo em caso de extinção de pessoas jurídicas, como a proferida no Acórdão nº 101-95891 (1o Conselho de Contribuintes - "1o CC", 1a Câmara, Rel. PAULO ROBERTO CORTEZ, Sessão de 06.12.2006) segundo a qual a fiscalização teria - na situação então examinada – agido corretamente:

"(...) ao identificar, na pessoa do sócio responsável pela guarda dos livros obrigatórios da escrituração comercial/fiscal da empresa dissolvida e comprovantes dos lançamentos neles efetuados, o lançamento do crédito tributário, em nome da empresa e devido por ela, no período em que exerceu suas operações comerciais e deixou de recolher os tributos aos cofres públicos (...)". (Destques do IMPUGNANTE.)

- que a fiscalização sustenta, também, que, se não houvesse cobrado IRPJ e CSLL do IMPUGNANTE, como fez nos AUTOS, teria incorrido em erro na identificação do sujeito passivo e os AUTOS seriam nulos, como ocorreu na situação examinada no Acórdão nº 203- 12440 (2o CC, 3a Câmara, Rel. ODASSI GUERZONI FILHO, Sessão de 21.09.2007),

segundo o qual anulam-se "(...) os lançamentos efetuados em nome de pessoa jurídica que se encontrava extinta, desde o início da ação fiscal, inclusive. Processo anulado." No mesmo sentido e com o mesmo objetivo, o TVF menciona o Acórdão nº 12-21.446, de 17.10.2008 (DRJ - Rio de Janeiro I, 9a Turma).

- que o TVF destaca, também, decisão da 1a Turma da CSRF proferida no Acórdão nº 01-05352 (Rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO, Sessão de 08.12.2005), do qual destaca trecho que afirma ser "(...) evidente que, se é o sócio ou o liquidante que respondem por dívida da pessoa jurídica extinta, não é contra esta que as medidas de credores, inclusive a Fazenda Nacional - serão impetradas".

- que, finalmente, cita o Acórdão nº 9101-002.764 da 1a Turma da CSRF (Rel. RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, Sessão de 06.04.2017), que deixa claro que a "(...) pessoa jurídica formal e regularmente extinta não tem existência no mundo jurídico, e deve ser excluída do polo passivo de lançamento efetuado após sua liquidação."

- que após citar as decisões acima referidas, a fiscalização conclui (parte final da seção 6 do TVF):

"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 Cabama Participações Ltda. não pôde mais ser alcançada pelo lançamento fiscal em decorrência de sua extinção, tal lançamento deve ser imputado ao sócio - Carlos Augusto Saade Montenegro."

- que as decisões acima referidas contemplam situações em que a fiscalização detecta a existência de débito fiscal imputável a pessoas jurídicas extintas (ou seja, a existência de débito relacionado a fato gerador ocorrido durante a existência das mesmas) , e dizem claramente que tais pessoas jurídicas – por não mais fazerem parte do mundo jurídico - não podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária, cabendo a seus sucessores ou responsáveis legais a responsabilidade pelo pagamento dos débitos fiscais cobrados em autos lavrados a partir de então.

- que reportando-se à lei e aos precedentes acima mencionados, a fiscalização conclui (Seção 5 do TVF):

"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 - Cabama 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 - Carlos Augusto Saade Montenegro, CPF 316.943.147-15 - 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."

- que de fato, CABAMA (assim como as demais controladoras de IBOPEPAR) não poderia ter sido autuada em razão de ter deixado de existir em 29.08.2014, antes, portanto, da lavratura dos AUTOS, até mesmo porque, como visto no item 5.2, acima, a fiscalização considerou regular a extinção de CABAMA.

- que da mesma forma que não poderia ser autuada após 29.08.2014 - por inexistente que era a partir de então -, não poderia, até com maior razão, ser responsável pela prática de ato capaz de gerar o nascimento de uma obrigação tributária no curso do ano de 2015, como diz o TVF. Ou seja, segundo o TVF, CABAMA: (i) não poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária cobrada nos AUTOS por não mais existir à época da instauração do procedimento fiscal, mas, mesmo tendo deixado de existir em 29.08.2014, (ii) poderia ser responsável pelo surgimento de uma obrigação tributária decorrente da "(...) apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário de 2015."

- que as conclusões apresentadas no TVF (item 5.9, acima) simplesmente "não fecham". Os AUTOS aplicam sobre o ganho de capital auferido na venda de IBOPEPAR alíquotas de imposto de renda previstas para pessoas jurídicas (CABAMA, no caso) e, além disso, cobram contribuição, a CSLL, que só é devida por pessoas jurídicas (igualmente CABAMA, no caso concreto) . Mas o TVF diz que se trata de "(...) apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário de 2015", quando CABAMA sequer existia.

- que há uma evidente contradição nos AUTOS: (i) ou o ganho de capital na venda de IBOPEPAR ocorreu antes de 29.08.2014, hipótese em que se estaria cobrando do IMPUGNANTE, na qualidade de responsável legal de CABAMA, tributos que a empresa teria deixado de recolher à época de sua extinção, ou (ii) o ganho de capital ocorreu em 2015, hipótese em que CABAMA não poderia ser a contribuinte dos tributos cobrados nos AUTOS pelo singelo motivo de uma entidade inexistente ser incapaz de praticar ato que lhe propicie acréscimo patrimonial e, muito menos, que a coloque na condição de polo passivo de obrigação tributária.

- que se nota que o próprio precedente, considerou regular o lançamento, na pessoa do sócio responsável, de tributos supostamente devidos pela pessoa jurídica cujo fato gerador tenha ocorrido em período em que ela (pessoa jurídica) existia validamente e exercia suas atividades, o que reforça a contradição nos AUTOS acima apontada.

- que segundo o TVF, as alegadas negociações com WPP para a venda de IBOPEPAR estavam bastante adiantadas à época da extinção de CABAMA, o que, em tese, poderia levar a fiscalização a concluir que já existiriam, na oportunidade, elementos capazes de evidenciar que a venda de IBOPEPAR estava virtualmente fechada e atribuir a CABAMA disponibilidade jurídica sobre ganho de capital decorrente da operação.

- que a IBOPEPAR, o mesmo deveria ter sido por ela oferecido à tributação no período-base de 2014, à época de sua extinção, e não se trataria de "(...) apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário de 2015."

- que como frisado anteriormente, o TVF é algo confuso, mas não parece que a fiscalização tenha adotado a linha de entendimento descrita no item anterior (ou seja, a de considerar que CABAMA já teria disponibilidade jurídica sobre ganho de capital), mas, sim, considerar que os fatos apontados no TVF evidenciarão a existência de uma indevida transferência de ganhos de uma pessoa jurídica (CABAMA) para seu controlador pessoa física (o IMPUGNANTE), para reduzir o montante dos tributos incidentes sobre os resultados da venda de IBOPEPAR; é o que se infere da leitura da seção do TVF denominada "5. DA CONCLUSÃO FINAL".

- que em 2014, estava em vigor o RIR/99, que dedicava seus arts. 464 e seguintes às hipóteses de transferências de ganhos de pessoas jurídicas a pessoas ligadas (sócios, administradores etc.) e as consequências delas resultantes. O RIR/99

tratava de tais transferência de lucros - a chamada "distribuição disfarçada de lucros" ("DDL") - da seguinte forma:

"Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II- adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III- perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV- transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI- realiza com pessoa ligada qualquer outro negócios em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros."

- que como se observa, o inciso I do art. 464 do RIR/99, acima transcrito, qualifica como DDL a alienação de bem de pessoa jurídica a pessoa ligada por valor inferior ao de mercado; quando isso ocorre, o art. 467 do RIR/99 determina que a diferença a maior verificada entre o valor de mercado do bem e o preço de sua alienação (ou seja, o ganho transferido) seja oferecido à tributação pela pessoa jurídica, independentemente de seu reconhecimento formal. Assim, numa primeira análise, poderia parecer que a transferência dos investimentos de CABAMA em IBOPEPAR por seu valor contábil, sem reconhecimento de ganho de capital, configuraria hipótese de DDL, embora, no caso, a transferência do bem tivesse ocorrido em contrapartida de uma restituição de capital.

- que esse era o entendimento da extinta Coordenação do Sistema de Tributação ("CST") externado no Parecer Normativo nº 449, de 10.06.1971, no qual sustentou que a transferência de bens de pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, motivada por sua liquidação (da pessoa jurídica) se dava a título de alienação, razão pela qual a mesma deveria ser tratada como hipótese passível de aplicação das normas de DDL.

- que esse entendimento da CST foi contestado por quase toda doutrina, como se pode observar em artigos de autoria de ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA (in "Distribuição disfarçada de lucros e imposto de renda", 2a. ed., São Paulo,

Resenha Tributária, 1977, p. 49 a 56); RUBENS GOMES DE SOUZA (in Edição póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, lv. , pág. 144, 145, 151, 152, 194 a 199); RENÉ IZOLDI ÁVILA (in "A distribuição disfarçada de lucros na constituição e na extinção da sociedade anônima", Porto Alegre, Síntese, 1978, pg. 35 a 38); ALBERTO XAVIER (in "Estudos sobre o imposto de renda", Belém, CEJUP, 1988, pág. 102 a 107); IVES GRANDRA DA SILVA MARTINS (in "Extinção de holdings e o conceito de lucros distribuídos" in Direito Tributário, Martins, Ives Gandra da Silva, TILBERY, Henry, São Paulo, José Bushatsky, 1972, p pg. 100, 108 a 111); JOSÉ ERNESTO DE LEMOS CHAGAS (in "Revista de direito mercantil industrial econômico e financeiro", Vols. 15-16, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1974, p. 239 e 240); NILTON LATORRACA (in Direito tributário: imposto de renda das empresas", 13a ed., São Paulo, Atlas, 1992., pág. 483 a 485); LÁDIO CAMARGO FABRETTI (in "Fusões, aquisições, participações e outros instrumentos de gestão de negócios. Tratamento jurídico, tributário e contábil", São Paulo, Atlas, 2005, pg. 203 e 204); e LUIS EDUARDO SCHOUERI (in "Distribuição disfarçada de lucros", São Paulo, Dialética, 1996, pg. 53 a 55) .

- que o entendimento da doutrina acima mencionada prevaleceu em diversas decisões proferidas na esfera judicial, dentre elas: TRF3 - Apelação no processo nº 0035662-59.1988.4.03.6100, Rel. Des. Fed. BAPTISTA PEREIRA, 03.10.2001; TRF3 - Apelação no Processo nº 9530102200, Rel. Des. Fed. CECÍLIA HAMATI, em 03.05.2000; TRF4 - Apelação no Processo nº 9604575236, Rel. LEANDRO PAULSEN, em 27.09.2001; TFR - AMS nº 105.605/SP, Rel. Min. PÁDUA RIBEIRO, em 20.11.85); TFR - REO nº 106.263/PE, Rel. Min. TORREÃO BRAZ, em 26.07.85); (TFR - REO nº 98.864/PR, Rel. Min. SEBASTIÃO REIS, DJU 27.06.85); e TFR - AMS nº 76.660/SP, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA, em 02.06.76).

- que a Lei nº 9.249, de 26.12.1995, pôs um ponto final nessa disputa entre o fisco e os contribuintes, ao admitir expressamente, que os bens entregues pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, em restituição de capital, fossem avaliados a valores contábeis, portanto sem ganho para a pessoa jurídica. É o que se observa em seu art. 22:

"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 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."

- que daí o RIR/99, posterior à Lei nº 9.249/1995, ter deixado claro no § 1º de seu art. 464 que: "§ 1o. O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa

jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22)."

- que ou seja, até 1995, a doutrina e parte relevante da jurisprudência admitiam a transferência para sócios ou acionistas de pessoas jurídicas de ganhos potenciais existentes em seus ativos, quando ocorresse em processos de restituição de capital. A partir de 1995, esse entendimento foi encampado pela legislação, quando o art. 22 da Lei nº 9.249/1995, sem nenhuma ressalva ou restrição, passou a oferecer às pessoas jurídicas a opção de: (i) transferir ativos a seus acionistas por seu valor contábil, deslocando para eles o ganho potencial eventualmente existente nos bens transferidos ou (ii) transferir o ativo por seu valor de mercado, oferecendo à tributação o ganho então verificado. Registre-se que a regra do art. 22 aplica-se a todos os tipos de sociedades, independentemente de sua sistemática de tributação.

- que os AUTOS negam aplicação do art. 22 ao caso concreto pois, se não negassem, não poderiam ter sido lavrados; o TVF, por sua vez, deixa claro que as tratativas para a venda de IBOPEPAR já existentes em 29.08.2014 seria a razão dessa negativa. Os argumentos desenvolvidos no TVF para justificar os AUTOS não se sustentam. Mas, caso se sustentassem, a consequência seria de que CABAMA, sem que tivesse direito à cobertura do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, teria transferido ganhos para o IMPUGNANTE correspondentes à diferença entre o valor de mercado das quotas de IBOPEPAR, evidenciado com a efetivação do negócio proposto por WPP, e o valor de transferência das referidas quotas, qual seja, o valor pelo qual estavam contabilizadas em CABAMA.

- que essa transferência de ganho teria ocorrido por ocasião da extinção de CABAMA, em 29.08.2014, por isso, não se trataria de "(...) apuração do ganho de capital auferido no ano-calendário de 2015."

- que cobram-se nos AUTOS IRPJ quantificado mediante a utilização de alíquotas aplicáveis a pessoas jurídicas e contribuição (a CSLL) da qual apenas as pessoas jurídicas são contribuintes. Assim, os AUTOS foram estruturados com o foco voltado para a situação de CABAMA, sendo dirigidos ao IMPUGNANTE na qualidade de responsável pelo pagamento de débito fiscal de pessoa jurídica (CABAMA), extinta em 29.08.2014. O fato gerador do débito cobrado nos AUTOS - se eles fossem procedentes, quanto ao mérito, e não são - teria ocorrido em 2014, havendo evidente equívoco quanto ao período-base neles indicados.

- que os arts. 150, I, da Constituição Federal, e o art. 97 do CTN, estabelecem que o sistema tributário brasileiro rege-se pelo princípio da estrita legalidade, segundo o qual somente a lei pode definir o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

- que por sua vez, o art. 142 do CTN assim dispõe:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

- que sendo o lançamento atividade administrativa vinculada, deve a autoridade tributária, em estrita observância do que dispõe a lei, identificar o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável e calcular o tributo devido. Ou seja, não cabe à autoridade fiscal definir, ela própria, seja em benefício seja em malefício do contribuinte, os elementos acima mencionados, mas, sim, identificar o fato gerador da obrigação tributária conforme previsto em lei. Assim, considerando que a obrigação tributária é ex lege e a atividade de lançamento, vinculada, a identificação errada do fato gerador da obrigação tributária ou do momento de sua ocorrência já acarreta, por si só, o cancelamento dos AUTOS, independentemente de esse erro ter, ou não, importado em "prejuízo" ao IMPUGNANTE. Dessa maneira, o lançamento efetuado pelos AUTOS é insubsistente, uma vez que caracterizado o erro na determinação do fato gerador do IRPJ e da CSLL e no período - base de sua ocorrência.

- que jurisprudência administrativa já reconheceu a nulidade de auto de infração em diversos casos em que o lançamento fiscal não respeitou o correto momento de ocorrência do fato gerador. Citem-se as seguintes ementas:

"MULTA ISOLADA PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRRF. LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. IMPROCEDÊNCIA. O momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é definido por lei. Deve ser cancelado o lançamento que altera, sem base legal, a data da ocorrência do fato gerador determinada pela legislação tributária. (Acórdão nº 2401-004.976, de 06.07.2017 - Destaques do IMPUGNANTE.)

"(...) ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA DATA DO FATO GERADOR. O fato gerador do IR-fonte ocorre na data em que realizado o pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa, conforme o caput e o § 2º do art. 61 da Lei 8.981/95, e não em 31 de dezembro dos respectivos anos em que os pagamentos ocorreram. O erro cometido em relação à data do fato gerador não pode ser sanado pelos órgãos de julgamento, restando comprometido o lançamento." (Acórdão nº 1802-00.067, de 27.07.2009 -Destaques do IMPUGNANTE.)

"(...) IRPJ e CSLL - Erro na identificação do critério temporal - De acordo com o art. 142 do CTN, no lançamento a autoridade fiscal deve, entre outros procedimentos, verificar o momento da ocorrência do fato gerador. No caso de empresa que optou pelo lucro real trimestral, o fato gerador ocorre no último dia de cada trimestre. Tendo o fisco computado a omissão de receitas integralmente em

dezembro do ano-calendário, como se a empresa fosse tributada pelo lucro real anual, resta cancelar a exigência em face do erro material em sua constituição. (...)" (Acórdão nº 101-96298, de 12.09.2007 - Destaques do IMPUGNANTE.)

"Omissão de rendimentos. Contrato de honorários. Pagamento em bens imóveis. Fato gerador. Base de cálculo. A imprecisão na determinação do momento da ocorrência do fato gerador, aliada às distorções na determinação da base de cálculo, comprometem a constituição do crédito tributário por afronta ao art. 142 do CTN. Processo administrativo fiscal. Alteração de lançamento original quanto a fatos e fundamentos. Falece competência ao colegiado administrativo para alterar fatos e fundamentos constantes do lançamento, sob pena de nulidade. Recurso provido." (Acórdão nº 104-19594, de 16.10.2003.)

- que por outro lado, se, por absurdo, se concluísse que o fato gerador teria ocorrido em 2015, como sustentam os AUTOS, mesmo assim eles seriam nulos, embora por outros motivos. Com efeito, neste caso, o fato gerador dos tributos cobrados nos AUTOS teria ocorrido após a extinção de CABAMA e o contribuinte não poderia ser outro que não o IMPUGNANTE, uma pessoa física. Ora, em 2015, a alíquota incidente sobre os ganhos de capital auferidos por pessoas físicas era de 15% e não há irregularidade (por maior que seja) que autorize a fiscalização a aplicar sobre ganho auferido por pessoas físicas alíquotas previstas para pessoas jurídicas. E mais, se o fato gerador tivesse ocorrido em 2015, como se poderia cobrar CSLL do IMPUGNANTE, uma pessoa física?

- que se o fato gerador tivesse ocorrido em 2015, os AUTOS só teriam condições de se sustentar - por melhor que fossem os argumentos da fiscalização, quanto ao mérito - se houvesse norma legal que, em situações semelhantes às tratadas nos AUTOS, equiparasse as pessoas físicas a pessoas jurídicas, para efeitos de tributação. Mas evidentemente não há norma legal neste sentido. Assim, mesmo que os AUTOS estivessem corretos quanto a seu mérito, eles teriam de ser cancelados em razão de sua nulidade.

DA IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS

- que não está totalmente claro no TVF se o "adiantado" estágio das negociações - segundo a fiscalização - justificaria a tributação do ganho de capital em CABAMA, e não no IMPUGNANTE, (i) por indicar a existência de um deslocamento de ganhos de CABAMA para o IMPUGNANTE que, por suas características, não estaria coberto pelo art. 22 da Lei nº 9.249/1995, ou (ii) por indicar que a venda do IBOPE já estaria virtualmente fechada quando CABAMA ainda era proprietária dos investimentos alienados. Em ambos os casos os AUTOS seriam nulos. Mas, mesmo que não fossem, seriam improcedentes, como o IMPUGNANTE demonstra a seguir.

- que à época da extinção de CABAMA, não havia nenhuma negociação em andamento para a aquisição do IBOPE. O que então havia era (i) a decisão da Família Montenegro no sentido da venda do IBOPE - fato suficiente a justificar a

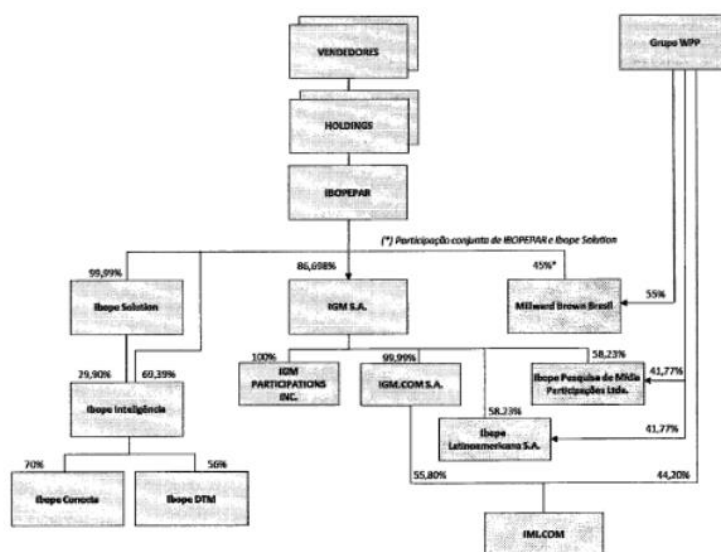
eliminação das holdings - e (ii) sondagens de interessados na sua aquisição, WPP, mais precisamente.

- que a infração imputada ao IMPUGNANTE é basicamente fundamentada em notícias de jornal, mencionadas na Seção 3 do TVF, que mencionam que as tratativas negociais entre os VENDEDORES e o Grupo WPP teriam supostamente se iniciado muitos meses antes da celebração do CONTRATO.

- que as notícias apontadas pela fiscalização não contêm informações sobre as partes envolvidas na negociação ou mesmo sobre o ativo que estaria sendo negociado, mas é certo que nenhuma delas faz menção a CABAMA ou a IBOPEPAR.

- que nesse ponto, cabem alguns comentários a respeito da estrutura societária do Grupo IBOPE à época dos fatos analisados pela fiscalização e de seus empreendimentos conjuntos com o Grupo WPP, existentes muito antes da celebração do CONTRATO. Naquela época, as atividades de medição de audiência televisiva eram desenvolvidas pelo Grupo IBOPE por meio de sociedades componentes de segmento empresarial conhecido por "IBOPE MÍDIA", todas elas (sociedades) subsidiárias diretas e indiretas de IBOPEPAR.

- que o Grupo IBOPE explorava, ainda, outras atividades, tais como (i) a elaboração de estudos sobre opinião pública, intenção de voto, consumo, marca, comportamento e mercado (por meio do segmento empresarial conhecido por "IBOPE INTELIGÊNCIA"), (ii) pesquisa de comportamento online (empresa "IBOPE CONECTA"), e (iii) elaboração de estratégias de marketing de relacionamento (empresa "IBOPE DTM"). O Grupo WPP somente participava do capital de algumas das empresas do segmento IBOPE MÍDIA: (i) MILWARD BROWN BRASIL, com 55% do seu capital; (ii) IBOPE PESQUISA DE MÍDIA PARTICIPAÇÕES LTDA., com 41,77% do seu capital; (iii) IBOPE LATINOAMERICANA S.A., também com 41,77% do seu capital; e (iv) IMI.COM, com 44,20% do seu capital.



- que como se pode observar no organograma acima, a Família Montenegro, indiretamente, e o Grupo WPP eram sócios das principais empresas operacionais do segmento IBOPE MÍDIA; participavam em conjunto do dia a dia das empresas, e os referidos grupos eram signatários de acordos de acionistas que conferia ao Grupo WPP o direito de preferência à aquisição da participação de IBOPE nas principais empresas do segmento IBOPE MÍDIA e vice-versa.

- que nesse contexto, em reunião ocorrida na cidade de Nova York (Estados Unidos da América), a Família Montenegro informou ao Grupo WPP sobre seu interesse em alienar participações em empresas do segmento IBOPE MÍDIA, já num processo de desinvestimento em empresas operacionais do grupo.

- que como desdobramento da referida reunião, (PROPOSTA) ao IMPUGNANTE e a seu irmão, o Sr. Luiz Paulo

qual o IMPUGNANTE destaca os seguintes trechos :

"06 de agosto de 2014

Caros Carlos Augusto e Luiz Paulo,

WPP enviou proposta Saade Montenegro, da

Gostaríamos de delinear por escrito os principais termos ora propostos para uma potencial transação para reforçar nossa parceria com IBOPE. Tentamos capturar todos os pontos que discutimos com seus assessores durante nossa reunião em Nova York - mas por favor avisem-nos se vocês tiverem questionamentos sobre qualquer aspecto em particular. (...)

Avaliação [valuation] e estrutura do negócio - IBOPE Mídia

Proporíamos adquirir a participação residual [em relação ao que já detemos] em IBOPE Mídia para que elevemos nosso percentual até 100%. Avaliaríamos 100% do capital da empresa em até R\$ 2,13 bilhões, dependendo do desempenho do negócio nos próximos anos. (...)

Avaliação [valuation] e estrutura do negócio Inteligência, Conecta e DTM

Dada a enorme variabilidade no desempenho histórico e a melhora considerável nas previsões para os próximos quatro anos, gostaríamos de entender mais sobre tais linhas de negócio e sobre as [respectivas] previsões por meio de due diligence a fim de confirmar nosso entendimento sobre a avaliação [valuation] da estrutura. Tomando-se por base as previsões que vocês nos forneceram, concordamos com uma avaliação de R\$ 112 milhões sujeita a due diligence.

Avaliação [valuation] e estrutura do negócio - Millward Brown Avaliaríamos sua participação minoritária de 45% do capital de Millward Brown

em R\$ 34 milhões, pagos em dinheiro na conclusão do negócio. (...)"

- que alguns aspectos desse documentos merecem destaque: i) A PROPOSTA não foi apresentada por um terceiro qualquer que tivesse manifestado interesse em adquirir IBOPE, mas, sim, por grupo empresarial que já era sócio dos

VENDEDORES (no segmento empresarial "IBOPE MÍDIA") há muitos anos. Em relacionamentos comerciais duradouros como o existente com a WPP, são constantes as conversas sobre as perspectivas de negócios ou mesmo sobre a evolução da associação. Como frisado, WPP tinha direito de preferência para a aquisição dos ativos mais relevantes de IBOPEPAR, de sorte que qualquer início de conversa que pudesse vir a resultar na alienação de ativos do Grupo IBOPE teria de ter necessariamente a participação de WPP. ii) A PROPOSTA foi endereçada às pessoas físicas do IMPUGNANTE e de seu irmão, Luiz Paulo ; toda a negociação que se seguiu à PROPOSTA foi conduzida pelas próprias pessoas físicas. Vale dizer, não foi CABAMA quem conduziu as tratativas visando à subsequente alienação dos ativos do Grupo IBOPE, mas, sim, os próprios VENDEDORES, que, historicamente, eram os detentores diretos dos investimentos no Grupo. iii) a PROPOSTA não se referia a ativos de propriedade de CABAMA (i.e., sua participação em IBOPEPAR), mas sim a alguns ativos de propriedade de IBOPEPAR. Não bastasse isso, mesmo o negócio delineado por meio da PROPOSTA (diferente do efetivamente realizado) era embrionário e sujeito a importantes ajustes.

- que o Grupo WPP ainda procurava entender melhor as linhas de negócio desenvolvidas por IBOPE INTELIGÊNCIA, IBOPE CONECTA E IBOPE DTM. Isso porque, o Grupo WPP apenas participava de empresas pertencentes ao segmento IBOPE MÍDIA, e não dos demais segmentos. Por isso, WPP ainda precisaria efetuar procedimentos de due diligence com o objetivo de aferir o desempenho econômico desses outros ativos e até mesmo definir se estes (ativos) poderiam fazer parte de uma potencial e futura aquisição. Ou seja, não pode prosperar a linha de argumentação defendida pela autoridade fiscal no sentido de que já havia "negociações avançadas" entre os VENDEDORES e o Grupo WPP ao tempo em que a PROPOSTA foi apresentada. A apresentação de uma simples manifestação de interesse na aquisição de determinados bens pode, quando muito, caracterizar o passo inicial de uma negociação. Por outro lado, mesmo o MOU, celebrado em 08.09.2014 (após a extinção de CABAMA), revela um negócio totalmente incipiente e repleto de condições. Aliás, tanto é verdade que o negócio delineado pela PROPOSTA (e refletido posteriormente no MOU) era precário que os VENDEDORES receberam - e analisaram - oferta de potenciais compradores distintos.

- que de fato, em 13.10.2014 - data em que CABAMA já havia sido regularmente liquidada e extinta -, a empresa holandesa NIELSEN NV apresentou uma proposta para aquisição de empresas do segmento IBOPE MÍDIA (a saber, IBOPE LATINOAMERICANA S.A., IGM PARTICIPATIONS INC., IMI.COM e IBOPE PESQUISA DE MÍDIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.), todas detidas direta ou indiretamente por IGM S.A. Os fatos acima descritos demonstram que, em agosto de 2014, não havia negócio entre WPP, de um lado, e CABAMA, IBOPE ou mesmo os VENDEDORES, de outro, em estágio capaz de permitir sua execução por qualquer das partes envolvidas. Não havia, evidentemente, previsão de que CABAMA fosse a vendedora de investimentos em IBOPEPAR, uma vez que a estrutura da transação

ainda não estava definida e IBOPEPAR sequer era o objeto do negócio. Os VENDEDORES poderiam simplesmente ter encerrado as negociações com WPP, e, em seguida, ter aceito as condições propostas por NIELSEN NV. Mas, mesmo que se entendesse que o negócio previsto na PROPOSTA já estava adiantado a ponto de nenhuma das partes poder deixar de cumpri-lo, o que se admite apenas para argumentar, eventual ganho de capital auferido na operação jamais poderia ser atribuído a CABAMA, pois, como demonstrado no organograma, os ativos objeto da PROPOSTA não pertenciam a CABAMA ou às demais holdings da Família Montenegro.

- que respeitado o Princípio Contábil da Entidade (invocado pela fiscalização no TVF), se o negócio tivesse de ser efetivado nos exatos termos da PROPOSTA, o alienante das participações societárias deveria ter sido IBOPEPAR (investidora direta de MILLWARD BROWN BRASIL e de IBOPE INTELIGÊNCIA), IGM S.A. (investidora direta de IBOPE PESQUISA DE MÍDIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.), ou a própria IBOPE INTELIGÊNCIA (investidora direta de IBOPE CONECTA e IBOPE DTM). Aliás, nem mesmo a oferta apresentada por NIELSEN NV versava sobre ativo de CABAMA (e das demais holdings), mas, como visto acima, sobre ativos detidos por IGM S.A.

- que a verdade é que a estrutura adotada pelos VENDEDORES para a realização do negócio evoluiu na medida em que eles verificaram que poderiam se desfazer de praticamente a totalidade das empresas operacionais do grupo, desfazendo-se de IBOPEPAR. Como visto, as holdings pessoais, outrora constituídas por motivos sucessórios e também para preservar o peso de cada núcleo familiar nas deliberações sociais de IBOPEPAR, já não mais eram relevantes, e não haveria mais razão para mantê-las. Os VENDEDORES, então, tomaram a decisão (legítima) de extingui-las, permitindo, assim, a venda direta das quotas de IBOPEPAR.

- que os AUTOS decorrem da irrisignação por parte da fiscalização com o fato de os VENDEDORES terem submetido à tributação os montantes pagos por WPP em condições tributárias menos onerosas do que se tivessem sido pagos a CABAMA (e às demais holdings controladas pelos demais VENDEDORES). Não obstante, a tentativa da fiscalização de forçar que os VENDEDORES a alienar as quotas de IBOPEPAR por meio das holdings pessoais é que constitui um verdadeiro abuso, uma distorção da realidade dos fatos. O TVF diz ter havido um deslocamento de ganhos das holdings extintas - CABAMA, entre elas, para seus sócios. Mas o que houve, então, quando a partir de 2006, o IMPUGNANTE e demais membros da Família transferiram IBOPEPAR para as holdings por valores inferiores ao de mercado? A extinção das holdings fez, apenas, com que a estrutura societária do grupo retornasse ao estágio anterior, pela absoluta inutilidade de tais holdings a partir da decisão irreversível da venda de IBOPE.

- que os investimentos básicos em IBOPE foram feitos com recursos da Família; as holdings dos grupos familiares eram meras empresas de passagem, sem capacidade da geração de receitas próprias. Vale dizer, IBOPEPAR "não nasceu"

dentro das holdings, nem foi desenvolvida com recursos gerados nas mesmas. Não faz sentido algum a fiscalização "congelar" uma estrutura surgida com uma motivação específica (que deixou de existir) apenas porque gera mais receita para o erário. Se o negócio já estivesse fechado quando as holdings foram extintas, é lógico que os lucros deveriam ser apurados nelas. Mas nem os AUTOS parecem sustentar isso, pois foram lavrados sob a alegação de ter havido um "deslocamento" do ganho de capital.

- que quando os VENDEDORES deixaram de ter interesse em manter o investimento em IBOPEPAR, esgotou-se por completo a necessidade das holdings, sendo lógico que o desfazimento do investimento, pelos VENDEDORES, ocorresse por meio: (i) da venda das quotas das próprias holdings que detinham o investimento (dentre elas, CABAMA); ou, ainda, (ii) a extinção da holdings, que teriam perdido sua utilidade. Ora, estrutura mencionada em (i), acima, poderia de fato ter sido a opção adotada pelo IMPUGNANTE e demais VENDEDORES, já que, como visto, o único ativo relevante das holdings eram as próprias quotas de IBOPEPAR.

- que não obstante, CABAMA e as demais holdings valeram-se do disposto no art. 22 da Lei nº 9.249/1995 que autoriza expressamente às pessoas jurídicas a restituírem seu capital social, em processos de dissolução, mediante a entrega de bens e direitos a seus sócios ou acionistas, por seus correspondentes valores contábeis ou de mercado. Esse procedimento, aliás, já era autorizado pelo art. 215, § 1o da Lei nº 6.404, de 15.12.1976. Em optando por transferir seus bens ou direitos a valores de mercado, a Lei nº 9.249/1995 prevê que diferença positiva eventualmente existente entre estes e os valores contábeis dos bens ou direitos restituídos deve ser reconhecida como um ganho tributável da pessoa jurídica, para fins de IRPJ e CSLL.

- que em optando, porém, por transferir os bens ou direitos a valores contábeis, a operação passa a ser neutra para fins fiscais. No caso concreto, foi o que ocorreu: a extinção de CABAMA permitiu que as quotas de IBOPEPAR fossem transferidas ao IMPUGNANTE por seu valor contábil, sem que houvesse ganho a ser tributado na pessoa jurídica.

- que se o legislador pretendesse tributar exclusivamente na pessoa jurídica eventuais mais valias existentes em seus ativos, em vez de ter criado o art. 22 da Lei nº 9.249/1995, com o objetivo de pôr fim às controvérsias existentes sobre a modalidade de DDL, exigiria que bens fossem restituídos por seus valores de mercado. Mas não foi isso que ele fez. E, de mais a mais, em nenhum momento o legislador condicionou a aplicação desse dispositivo à manutenção do ativo pelos sócios ou acionistas por um período de tempo, ou mesmo à existência de alguma motivação específica.

- que observe-se, finalmente, que a fiscalização transcreve ementas de acórdãos proferidos pelo atual CARF e pelo antigo 1o. CC para fundamentar a atribuição, a CABAMA, do ganho realizado pelo IMPUGNANTE com a venda das quotas de

IBOPEPAR. No entanto, as situações tratadas nos acórdãos citados pelo TVF são totalmente diferentes da analisada nos AUTOS.

- que com efeito, no acórdão nº 1402-003.731, de 19.02.2019, de relatoria do Conselheiro MARCO ROGÉRIO BORGES, o principal fundamento para a manutenção da cobrança de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital auferido em operação de venda de quotas e atribuído à pessoa jurídica foi a falta de comprovação, naqueles autos, de que as quotas então vendidas eram de propriedade da pessoa física no momento do fechamento do negócio.

- que no caso analisado pelo referido acórdão, o contribuinte alegou que a empresa STECK INVESTIMENTOS teria efetuado uma "cessão de quotas" relativa aos seus investimentos em STECK DA AMAZÔNIA e STECK INDÚSTRIA ELÉTRICA ao seu acionista majoritário (pessoa física); logo em seguida, a pessoa física teria novamente alienado tais quotas para SCHNEIDER ELECTRIC PARTICIPAÇÕES. A fiscalização, contudo, entendeu que a referida cessão de quotas pactuada entre STECK INVESTIMENTOS e a pessoa física, apesar de supostamente formalizada por alterações contratuais das empresas envolvidas, não teria sido comprovada por nenhum outro documento, tendo concluído que "as quotas transacionadas faziam parte do acervo ativo da empresa Steck Investimentos S/A no mês de suas alienações". Tal conclusão foi confirmada pelo CARF; segundo o relator, Conselheiro MARCO ROGÉRIO BORGES, o simples preenchimento de requisitos formais referentes a cessão de quotas não comprovaria a sua existência material, de modo que as quotas de STECK DA AMAZÔNIA e STECK INDÚSTRIA ELÉTRICA ainda pertenceriam a STECK INVESTIMENTOS no momento da sua venda a terceiros. O relator afastou, ainda, a aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/1995 pelo fato de a operação societária levada a cabo pelo contribuinte não ser uma restituição de capital, mas, sim, uma mera "cessão de quotas", o que por si só afastaria a operação efetuada pelo contribuinte do permissivo legal em tela.

- que no presente caso, é evidente que CABAMA foi regularmente extinta (como, aliás, reconheceu a fiscalização no TVF), que as quotas de IBOPEPAR foram legitimamente transferidas ao IMPUGNANTE, e que tais quotas efetivamente pertenciam ao IMPUGNANTE no momento de sua venda a WPP. Ou seja, não se discute que a operação analisada no caso concreto se amolda claramente à situação descrita no art. 22 da Lei nº 9.249/1995. Não há, portanto, que se falar em semelhança entre a presente situação e a situação tratada no acórdão nº 1402-003.731 capaz de fundamentar a lavratura dos AUTOS, como tenta sugerir a fiscalização.

- que os acórdãos nº 1402-002.959, de 13.03.2018, e nº 1402-003.121, de 15.05.2018, ambos de relatoria do Conselheiro MARCO ROGÉRIO BORGES, tratam de uma mesma operação - a venda de investimentos em TERMINAL DE CONTÊINERES PARANAGUÁ S.A. ("TCP 03") - cujas características também são totalmente distintas das que se verificam no caso versado nos AUTOS. Com efeito, no entendimento da fiscalização, confirmado pelo CARF, toda a negociação para a

alienação das ações de emissão de TCP 03 havia sido conduzida e finalizada por suas acionistas diretas - duas pessoas jurídicas identificadas por TUC e SOIFER - e apenas após o término da negociação é que as ações passaram à titularidade dos sócios das mesmas, que teriam figurado apenas formalmente como vendedores no contrato de compra e venda de ações. Por essa única razão, o ganho de capital resultante do negócio foi atribuído, para efeitos de tributação, a TUC e a SOIFER, e não a seus sócios pessoas físicas.

- no presente caso, conforme demonstrado, o único documento existente à época da extinção de CABAMA era uma PROPOSTA do Grupo WPP em aberto e sem o menor poder vinculatório, direcionada ao IMPUGNANTE e seu irmão, que desde sempre conduziram as negociações, e não a CABAMA. Ademais, no momento em que CABAMA foi extinta, as negociações para a alienação das quotas de IBOPEPAR sequer haviam começado, pois o objeto da PROPOSTA eram ativos de IBOPEPAR. E mais, nem mesmo o MOU assinado em 08.09.2014 - portanto, após a extinção de CABAMA - vinculava as partes, como se lê em sua Cláusula Décima - "Natureza Não Vinculante":

"10.1 Este MOU destina-se tão somente a ratificar os entendimentos e as intenções das Partes acerca da Operação, indicando apenas seu interesse em negociar de boa fé a possibilidade de realizar a Operação em conformidade com os termos e condições ora descritos.

Não há qualquer obrigação vinculante para qualquer Parte de consumir a operação.

Exceto no que tange às questões mencionadas nas Cláusulas Décima Terceira (Exclusividade), Décima Quarta (Custos e Despesas), Décima Sexta (Confidencialidade) e Décima Sétima (Anúncios), as quais são vinculantes, não existirá qualquer obrigação vinculante para as partes a menos e até que os Contratos Definitivos tenham sido assinados. Nenhuma das Partes terá qualquer responsabilidade para com a outra parte, exceto em relação às questões vinculantes retro referidas."

- que por fim, o acórdão nº 104-21.675, de 22.06.2006, de relatoria do Conselheiro NELSON MALLMANN, também citado no TVF, analisou operação conhecida por quem está familiarizado com o assunto como "casa e separa". De acordo com os fatos narrados no referido acórdão, os acionistas de EXXTRA (que pretendiam vendê-la) deliberaram o aumento de seu capital, sendo o mesmo subscrito e integralizado em moeda corrente por SONAE (que desejava comprar EXXTRA). Na mesma data, foi efetuada uma cisão parcial e seletiva de EXXTRA, por meio da qual os recursos financeiros recebidos por EXXTRA em realização de seu aumento de capital foram transferidos para empresa resultante da cisão, sendo mantidos em EXXTRA todos os ativos e passivos vinculados a seu segmento operacional. A cisão foi desproporcional, ficando com SONAE a totalidade das ações de EXXTRA (a empresa que queria adquirir) e com os antigos acionistas de EXXTRA a totalidade das ações da empresa resultante de sua cisão (com os

recursos financeiros que deveriam receber pela venda de EXXTRA). No julgamento, prevaleceu o entendimento de que as partes teriam simulado uma reorganização societária para atingir os objetivos que seriam alcançados com uma simples compra e venda, sendo considerada procedente a cobrança do IRPF incidente sobre o ganho de capital que os acionistas de EXXTRA teriam auferido. O Conselheiro NELSON MALLMANN apontou que apesar de ter ocorrido a celebração de "atos societários formais que aparentemente teriam por escopo uma associação e uma praticamente simultânea reorganização das empresas envolvidas", na realidade, "a intenção subjacente a essas operações era a de efetuar uma simples operação de compra e venda, porém esta geraria ganho de capital tributável, daí a simulação". Portanto, as diferenças entre o caso analisado no referido acórdão e a operação ora em discussão são tão evidentes que não precisam sequer ser apontadas.

- que não há qualquer fundamento ou razão a suportar a acusação imputada ao IMPUGNANTE e, por conseguinte, a manutenção dos AUTOS.

DA IMPOSSIBILIDADE DE SE IMPUTAR AO IMPUGNANTE QUALQUER RESPONSABILIDADE SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO PELOS AUTOS

- que caso os AUTOS não sejam cancelados em razão do exposto, o que se admite exclusivamente para fins de argumentação, ainda assim devem eles ser cancelados em razão da inexistência de qualquer responsabilidade do IMPUGNANTE pelo crédito tributário em discussão. O acionista/quotista de pessoa jurídica extinta não responde automática e irrestritamente por suas dívidas fiscais. Em outras palavras, não há que se falar em responsabilidade automática do acionista/quotista em relação à pessoa jurídica extinta por dissolução voluntária.

- que o próprio CTN prevê hipóteses em que a responsabilidade tributária pode ser atribuída a terceiros:

"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:(...)

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.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior; II- os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

- que inicialmente, ressalte-se que o inciso VII do art. 134 do CTN, acima transcrito, somente permite a atribuição, aos sócios, de responsabilidade pelos tributos não pagos por sociedade objeto de liquidação, por conta de atos em que tais sócios intervierem, ou por omissões de que forem responsáveis, e, mesmo assim, seu parágrafo único limita tal responsabilização, nos casos de penalidades, às de caráter moratório, ou seja, às multas pecuniárias relacionadas com o atraso no pagamento de tributos. Tal previsão, por si só, já seria suficiente para afastar totalmente a responsabilidade do IMPUGNANTE pela totalidade do crédito tributário, ou, ao menos, em relação às penalidades que não tenham caráter moratório.

- que não bastasse isso, o art. 134, VII, do CTN não se aplica a todos os tipos societários, mas somente às chamadas "sociedades de pessoas". Veja-se o que ensina HUGO DE BRITO MACHADO:

"O art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional coloca como terceiro responsável pelo tributo cujo recebimento do contribuinte se revele impossível o sócio, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. E não obstante na cabeça do artigo esteja dito que a responsabilidade de que cuida nesse dispositivo diz respeito apenas aos atos nos quais intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, em última análise a responsabilidade do sócio, prevista no inciso VII,

Como se vê, a referência a "sociedade de pessoas", que o texto legal faz, deve compreender apenas àquelas em que os sócios não têm responsabilidade limitada, excluídas, portanto, as sociedades limitadas, além das anônimas.

- que a regra é que o patrimônio pessoal dos sócios fica resguardado contra demandas por débitos fiscais originalmente contraídos pelas sociedades anônima e limitada, inclusive na hipótese de sua liquidação. Se não fosse assim, a lei fiscal contrariaria a principal razão para a constituição das sociedades com responsabilidade limitada de seus sócios: a segregação patrimonial. De fato, segundo FÁBIO ULHÔA COELHO, "poucas pessoas - ou nenhuma - dedicar-se-iam a organizar novas empresas se o insucesso da iniciativa pudesse redundar na perda de todo o patrimônio, amealhado ao longo de anos de trabalho e investimento, de uma ou mais gerações." (A Sociedade Limitada no Novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 4.) Dai porque o CTN, em seu art. 135, III, restringe a responsabilidade pelos débitos fiscais da pessoa jurídica aos administradores, e somente com relação às obrigações tributárias que resultarem de: (i) atos praticados com excesso de poder; e (ii) atos contrários à lei ou ao contrato social/estatuto.

- que segundo MIZABEL DERZI:

"Como se vê, o art. 134 não traz, portanto, nenhuma modificação das leis comerciais, porque eleger como responsáveis tributários apenas os sócios nas sociedades de pessoas, que, à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigadas pelos débitos sociais perante os credores, a

saber, os sócios na sociedade em nome coletivo, ou o sócio de capital, na sociedade de capital e indústria etc.

O Código Tributário Nacional gradua ainda, segundo o grau de culpa, a responsabilidade dos terceiros arrolados no art. 134. Se houver dolo no descumprimento do dever por parte daqueles terceiros, aplicar-se-á à espécie o art. 135, e não o art. 134; e mais, a responsabilidade estender-se-á às infrações, segundo o art. 137, III.

A responsabilidade dos sócios no caso da dissolução da sociedade não se estende a todo e qualquer tributo devido pela sociedade. Quem dita o limite da responsabilidade dos sócios é a lei societária que, no caso das sociedades limitadas, estabelece hipótese em que não há qualquer responsabilidade.

Em princípio, se o capital da sociedade foi integralizado e a dissolução foi regular, o sócio não responde. No entanto, se ocorre a dissolução irregular da sociedade, aqueles que a provocaram por omissão ou ação serão responsabilizados. A presunção é de que todos os sócios são responsáveis, mas trata-se de presunção relativa que admite prova em contrário. Além do mais, o redirecionamento da execução deve ser feito somente aos sócios que permaneciam na sociedade no momento da dissolução, não podendo ser responsabilizados os sócios que já tenham se desligado." (Direito Tributário Brasileiro: CTN Comentado, Aliomar Baleeiro, atualizado por Mizabel Derzi, 14a Ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1149 - Destaques do IMPUGNANTE.)

- que nessa conformidade, os AUTOS apenas poderiam cobrar tributos do IMPUGNANTE se a fiscalização tivesse demonstrado que: (i) CABAMA era uma sociedade de pessoas, dissolvida irregularmente, o que não era o caso, ou (ii) que o IMPUGNANTE havia praticado ato com excesso de poder, ou contrário à lei ou ao contrato social/estatuto, o que não ocorreu. De mais a mais, tendo o IMPUGNANTE sido autuado simplesmente em razão de ser sócio de CABAMA, deveria a fiscalização necessariamente apresentar os respectivos fundamentos acompanhados do dispositivo legal pertinente, e não apenas ter citado acórdãos proferidos pelo CARF e pela CSRF.

- que o auto de infração, sendo espécie do gênero lançamento, deve indicar e evidenciar a ocorrência de todos os pressupostos de direito e de fato que, em conjunto, fundamentem a constituição do crédito tributário. Dessa maneira, a total ausência de citação de dispositivos legais no TVF ou nos AUTOS é, por si só, suficiente para que os AUTOS sejam julgados improcedentes. Ainda que assim não fosse, em observância ao princípio da ampla defesa e do contraditório e também ao art. 142 do CTN, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de somente ser admitida a responsabilização de acionistas de pessoa jurídica extinta quando a fiscalização, como pressuposto do lançamento, comprovar a existência dos requisitos legais que a autorize.

- que neste exato sentido, os seguintes trechos do voto relator do Conselheiro FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, seguido à unanimidade pelos demais integrantes da Turma Julgadora, no Acórdão nº 1401-00.377, de 11.11.2010 :

"Importante destacar que no caso de extinção de sociedades, o sócio da pessoa jurídica não é automaticamente responsável por dívidas da empresa extinta, tal como acontece na incorporação societária

(art. 207 do RIR/99 e art. 227 da Lei 6404/76).

Com efeito, a responsabilidade do sócio somente ocorre em caso de comprovação de (a) seu uso indevido com objetivo de esconder as atividades do sócio (art. 50 do Código Civil), (b) dissolução irregular da pessoa jurídica, ou (c) dissolução de sociedade que seja considerada de pessoas (art. 134, VII, do CTN).

Na primeira situação, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica para aplicar o auto de infração na pessoa do sócio, verdadeiro interessado.

Nas demais situações, por ausente a pessoa jurídica, o sócio torna-se responsável por força de lei. O Código Civil estabelece que a existência legal da pessoa jurídica de direito privado começa com a inscrição do ato constitutivo no registro de comércio (art.45), ocasião em que adquire capacidade jurídica para figurar como sujeito de direitos e obrigações. (...)

No tocante às normas previstas no Código Tributário Nacional, o art. 121 prevê genericamente que poderão constar do pólo passivo da relação jurídico tributária tanto o contribuinte quanto o responsável; e especificamente: que o "sujeito passivo da obrigação é quem estiver obrigado ao pagamento do tributo". Isso, desde logo, oferece suporte para afirmar que não é obrigatório constar na relação jurídica aquela pessoa que praticou o ato descrito como hipótese legal de incidência (fato gerador), e que deve ser identificado como sujeito passivo quem estiver obrigado ao pagamento.

Por outras palavras, somente deve constar da relação para exigência do tributo a pessoa que estiver obrigada ao pagamento, que pode ser o contribuinte ou o responsável.

Para o caso em exame, e em consonância com esse dispositivo, o art. 134, VII, dispõe:

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: VII — os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Ou seja, se a empresa que foi liquidada era uma sociedade de pessoas (e isto deve estar devidamente demonstrado como pressuposto do lançamento), os

responsáveis são os sócios, e, com base no art. 121, II, eles - e somente eles - devem constar na relação jurídica da exigência tributária.

No entanto, as empresas constituídas sob forma de "limitada" são, regra geral, consideradas como sociedades de capital e não sociedades de pessoas, já que de seu contrato social constam normas acerca do ingresso de herdeiros no caso de falecimento dos sócios e de autorização para novo sócio. Portanto, somente se o fiscal demonstrasse que a empresa extinta correspondia a uma sociedade de pessoas, poderia promover o lançamento contra os seus antigos sócios.

Em suma: não podia a autoridade administrativa formular o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, fazendo constar como sujeito passivo uma empresa extinta, já que a mesma subsistiu somente até o final da liquidação, data anterior ao lançamento. A partir de então, não possuía personalidade jurídica e não poderia figurar como sujeito passivo de relação jurídico-tributária.

Convém destacar que o distrato da sociedade não se assemelha à situação de incorporação de sociedades, pois enquanto nesta hipótese existe a responsabilidade automática por sucessão nos termos do art. 133 do CTN, na dissolução existem requisitos legais que devem ser explorados para formular o lançamento, a saber: se foi regular a liquidação, se os ativos recebidos cobrem o valor exigido, e se tratava-se de sociedade de pessoas.

Assim sendo, considero correto o Acórdão recorrido, que julgou nulo o lançamento formalizado contra uma pessoa jurídica extinta por dissolução total com distrato devidamente registrado e seu CNPJ encerrado antes do lançamento, pois com isso se afronta o disposto no art. 121 do CTN, principalmente em situação em que não há sucessão automática por terceiro (sócio, administrador, liquidante, etc.).

Visando maior clareza, esclareço que no presente caso se trata de nulidade material, por afronta aos requisitos do lançamento (examináveis de ofício), previstos no art. 142 do CTN.(...)

No presente caso, se tivesse resultado devidamente comprovada a existência dos requisitos — do Código Tributário Nacional ou do Código Civil — a formalização do lançamento contra os sócios conferiria a eles não só a possibilidade de defender seus interesses com argumentos desde sobre a suposta falta cometida pela empresa até que sua empresa não era daquelas consideradas como de pessoas. Desse modo, estariam assegurados, desde o processo administrativo, os direitos constitucionais da ampla defesa e contraditório.

No entanto, no presente caso a fiscalização nada apontou quanto ao interesse comum desses sócios na situação que constituiu o fato gerador do imposto e das contribuições lançados (art. 124, I, do CTN).

Da mesma fora, no tocante à responsabilidade pessoal dos sócios, a fiscalização não tomou qualquer providência visando demonstrar que os referidos sócios foram os "executores materiais, participes ou mandantes da infração", agindo com dolo, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 do CTN)." (Destques do IMPUGNANTE.)

- No presente caso, limitou-se a fiscalização a fazer referência genérica e inespecífica à extinção de CABAMA para justificar a autuação ao IMPUGNANTE. Ora, o distrato de CABAMA ocorreu em 29.08.2014, ocasião em que seus sócios, por unanimidade, aprovaram sua dissolução e nomearam os liquidantes. Como a empresa não apresentava quaisquer passivos, o liquidante, no mesmo momento, apresentou a proposta de partilha dos ativos. A referida proposta foi aprovada pelos quotistas e a empresa foi declarada extinta.

- que com relação aos aspectos formais da extinção de CABAMA, seu distrato foi arquivado na JUCERJA sob o nº 2725846. Para arquivamento da ata na JUCERJA, foram regularmente apresentadas certidões negativas comprovando a inexistência de débitos fiscais e previdenciários. Não há, portanto, qualquer fundamento para que se considere a extinção de CABAMA como irregular. Pelo contrário, o próprio TVF reconhece que a extinção de CABAMA foi regular.

- que também é de se notar que um dos precedentes mencionados no TVF partilha do entendimento acima exposto. Com efeito, naquele precedente, a responsabilização do sócio administrador de determinada pessoa jurídica foi atrelada à forma pela qual a mesma havia sido liquidada; justamente por ter sido constatado que a pessoa jurídica havia passado por um processo de dissolução irregular é que foi considerada correta a responsabilização do sócio administrador pelos tributos que, segundo a fiscalização, deveriam ter sido recolhidos por ela (pessoa jurídica). A esse respeito, veja-se o seguinte trecho do Acórdão nº 1402-003.731, de 19.02.2019:

"Durante as discussões do presente voto no colegiado, no que tange a esta matéria, envolvendo a aplicação do art. 135, III do CTN, maioria dos conselheiros votou pelas conclusões. Entenderam que a imputação do art. 135, III do CTN ao Sr. Gabriel decorreria em maior extensão das questões inerentes à forma como foi extinta a pessoa jurídica. Assim, entendeu a maioria do colegiado que houve uma dissolução irregular, o que reforçaria tal imputação (...)." (Destques do IMPUGNANTE.)

- que se nota, inclusive, que, mesmo naquele caso, a responsabilização do sócio diretor da empresa extinta foi fundamentada em dispositivo legal (art. 135, III do CTN) não invocado pelos AUTOS.

- que em suma, não restou comprovado nenhum dos requisitos previstos pelo CTN para a suposta responsabilização do IMPUGNANTE por tributos não recolhidos por CABAMA - e nem poderia, uma vez que tais requisitos não se verificam no caso concreto. Assim, os AUTOS também devem ser cancelados pela impossibilidade de se imputar ao IMPUGNANTE qualquer responsabilidade sobre o crédito tributário por eles exigido.

DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA

- que ainda que os argumentos acima não sejam suficientes para o cancelamento dos AUTOS, o que o IMPUGNANTE admite apenas para fins de argumentação, não

houve simulação, fraude ou conluio que pudessem justificar a aplicação de multa qualificada de 150% (ao invés de 75%).

- que na Seção 7 do TVF, denominada "DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO", a fiscalização procura justificar a aplicação da multa penal de 150% por entender que a operação praticada pelo IMPUGNANTE (i) seria simulada, em razão de estarem caracterizados dois negócios jurídicos (sendo um real e outro aparente), bem como a intenção de recolher tributos de forma menos onerosa resultando em "uma economia tributária indevida"; e (ii) configuraria um conluio pelo suposto "ajuste e colaboração entre as pessoas jurídicas (...) na ação ou omissão típica e antijurídica".

- que sabe-se que o não pagamento de tributos em geral é desestimulado pela cobrança de multa de lançamento ex officio, correspondente a 75% do valor do tributo não pago, além dos juros calculados com base na taxa SELIC.

- que a par da multa padrão de lançamento ex officio, a legislação admite que o percentual da mesma seja elevado para 150%, quando o contribuinte, além de não pagar o tributo, pratica algum dos atos discriminados nos dispositivos utilizados pela fiscalização na introdução da seção da multa agravada (qualificada) no TVF.

- que para que sejam caracterizados sonegação, fraude e conluio (a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, acima transcritos) capazes de atrair a aplicação da multa qualificada de 150%, deve ser comprovada a presença de dolo na conduta do contribuinte; isto é, a intenção ou vontade deliberada de impedir o conhecimento da ocorrência de fato gerador do tributo pela autoridade fazendária.

- que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o dolo deve ser inequivocamente comprovado; nesse sentido, vale citar os seguintes trechos do recente voto proferido no julgamento do Acórdão nº 2401-005.719, em 11.09.2018, de que foi relator o Conselheiro RAYD SANTANA FERREIRA, o qual concluiu que a qualificação da multa de ofício não pode alcançar os casos em que o sujeito passivo age de acordo com suas convicções e evidenciando o seu procedimento:

“Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraudar ou de sonegar.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem mesmo que considerássemos que

a intenção final fosse a diminuição das contribuições a serem pagas. A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções. (...)

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%." (Destques do IMPUGNANTE.)

- Na mesma linha, a própria doutrina invocada pela fiscalização no TVF, de MARCO AURÉLIO GRECO, ao discorrer sobre as hipóteses que justificariam a qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, assim concluiu:

"X.6.3. Agravamento em razão do elemento subjetivo do tipo

Outra observação a ser feita é a de que a incidência do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de intuito fraudulento.

Vale dizer, não é toda e qualquer hipótese de falta de pagamento etc, prevista no inciso I que vai levar à multa em dobro.

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se ele agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude (enganar, esconder, iludir etc.).

Hipóteses de razoável e justificável divergência de qualificação jurídica não configuram a "fraude" a que se refere o inciso II. Poderão em tese configurar a fraude civil ou fraude à lei, mas esta não está alcançada pelo inciso II." (pp. 230 e 231)

"X.6.4. Hipóteses que podem configurar crime tributárioDerradeira observação, quanto ao teor do inciso II do artigo 44 da Lei nº

9.430/96, diz respeito ao tipo de "fraude" a que ele se refere.

Como exposto acima, o termo "fraude" pode referir-se a duas situações distintas: a fraude à lei e a fraude contra o Fisco.

Na primeira, o agente busca no ordenamento jurídico uma proteção para a sua conduta, portanto, o que está sendo agredido (fraudado) é o ordenamento em seu conjunto. É a chamada fraude civil.

Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independentemente de "outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra na norma penal.

E a fraude à lei ou fraude civil não é hipótese de incidência penal! Portanto, o inciso II do artigo 44 não se aplica às hipóteses de fraude civil ou fraude à lei, incidindo apenas nas hipóteses que configurarem fraude ao Fisco ou estiverem revestidas de feição penal." ("Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2011, pp. 230 e 231 - Destaques do IMPUGNANTE.)

- que é de se notar, ainda, que os próprios arts. 1o e 2o da Lei nº 8.137, de 27.12.1990, que definiu, dentre outros, os crimes contra a ordem tributária, estabelecem que a conduta criminosa tem como pressuposto a existência de um elemento de falsidade, inexatidão ou omissão (que caracterizam a simulação). É por essa razão que a jurisprudência administrativa abaixo mencionada entende ser cabível a aplicação da multa qualificada de 150% apenas nos casos em que fica comprovada a existência daqueles pressupostos, como nas hipóteses abaixo mencionadas:

(a) emissão de notas fiscais calçadas (Acórdãos 102-28046, DOU, SI, de 15.02.95, pág. 1979; 105-1809, DOU, SI, de 01.07.86, p. 8129; 103-02605, DOU, SI, de 17.09.79, pág. 13444; 105-4730, DOU, SI, de 22.02.91, pág. 3336, entre vários outros);

(b) omissão de venda de mercadorias (Acórdão 102-28477, DOU, SI, de 16.02.95, pág. 2019; 103-08044, DOU, SI, de 10.11.87, pág. 18675);

(c) utilização de notas fiscais falsas para justificar custos e despesas (Acórdãos 1.3.1747, DOU, SIV, de 24.11.76, pág. 2099; CSRF/01-03470, DOU, SI, de 28.10.2002, pág. 35; 103-16596, DOU.SI, de 29.08.96, pág. 16641; 105-13915, DOU, SI, de 10.12.2002, p. 35; 101-86795, DOU, SI, de 02.05.95, pág. 6090, entre diversos outros);

(d) utilização de DARFS falsos para comprovar o pagamento de tributos (Decisões 1091 e 1092, ambas de 07.08.2001, DOU, SI, de 22.08.2001, pág. 13); declaração falsa (Acórdão 103-12146, DOU, SI, de 27.04.92, pág. 15521);

(e) lavratura de escritura pública com valor inferior ao pactuado em instrumento particular (Acórdãos 106-3408, DOU, SI, de 16.03.92, pág. 3362; 105-1217, DOU, SI, de 19.12.86, pág. 19258; 104-8001, DOU, SI, de 05.12.90, pág. 22317); e manutenção de contas bancárias em nome de terceiros (Acórdão 101- 90031, DOU, SI, de 19.12.96, pág. 27633).

- que ao contrário do que sustenta a fiscalização, o planejamento tributário não contém o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal, que é a falsidade. Tal conclusão é corroborada pela doutrina, como esclarece RUTNÉA NAVARRO GUERREIRO:

"Fraude há quando ocorre ação ou omissão (dolosa) tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Isto jamais ocorre em planejamento tributário, para o qual são adotados sempre procedimentos lícitos, enquanto na fraude os meios são sempre ilícitos, deliberadamente contra a lei, caracterizando-se quase sempre pela distorção ilícita das formas jurídicas, levando à falsidade material - correspondente à falsificação de documentos, papéis e livros - ou à falsificação ideológica - definida em nosso Código Penal como a omissão, em documento público ou particular, de declaração que devia constar, ou a inserção em tais documentos de declaração falsa ou diversa da que devia estar escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação, ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante."(Destques do IMPUGNANTE)

- que não se alegue, por fim, que a mera intenção do sujeito passivo de obter economia tributária caracterizaria "dolo" capaz de deflagrar a multa qualificada. O equívoco deste entendimento é bem demonstrado, mais uma vez, por MARCO AURÉLIO GRECO:

"Com efeito, diante de determinados planejamentos em que o contribuinte expressamente apresenta sua conduta ao Fisco e dos quais resulta clara a intenção de obter uma economia de imposto, às vezes alega-se que isto tipificaria o "dolo" do contribuinte, pois a finalidade (ou intenção) que cerca a realização das operações é manifesta, por corresponderem a um meio indireto de obter o resultado do não-pagamento ou menor pagamento de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Desta ótica, diriam alguns, estaria caracterizada a vontade manifesta de obter o resultado consistente na redução da carga tributária. E se há vontade, há dolo. inclusive na questão da incidência, ou não, da duplicação da multa. Várias razões levam a tal conclusão.

De imediato, não se pode confundir finalidade de um ato e dolo na prática do mesmo ato. Finalidade corresponde a um objetivo, resultado, conseqüência que se busca obter com a realização de um ato, posto que seu perfil objetivo (modelo abstrato do ato) se preordena à produção daquele efeito. Portanto, a finalidade do ato corresponde a algo externo ao próprio ato.

O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal." ("Planejamento Tributário", Dialética, São Paulo, 2004.)

- que no caso concreto, conforme já evidenciado pelo IMPUGNANTE nesta impugnação, o procedimento por ele adotado -consistente na extinção de CABAMA e consequente restituição a si das quotas de IBOPEPAR a valores contábeis - está legalmente previsto no art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

- que se registre que, à época da extinção e mesmo da venda de IBOPEPAR a WPP, não existia uma decisão do CARF sequer que houvesse validado auto de infração lavrado em razão da restituição de capital em bens por seu valor contábil, seguida da venda dos bens restituídos pelos sócios (pessoas físicas) da sociedade cujo capital havia sido restituído. Portanto, se o CARF - principal órgão de julgamento da esfera administrativa em matéria de imposto de renda, integrado por pessoas nomeadas pelo Ministério da Fazenda com supremacia de voto -, validava situações semelhantes à verificada nos AUTOS, como poderia o IMPUGNANTE ser acusado de ter agido com evidente intuito de fraude? Ou seja, ser acusado de ter praticado conscientemente crime de sonegação? Realmente, isso não faz o menor sentido.

- que o inconformismo da fiscalização de modo a qualificar a multa de ofício chega a ser equivalente ao absurdo de se considerar que a aplicação do próprio comando legal, e da sua interpretação pela jurisprudência administrativa, consistiria em uma ação dolosa.

- que a própria fiscalização reconheceu a regularidade da extinção de CABAMA. Tampouco foram feitos quaisquer questionamentos sobre a higidez e validade do CONTRATO celebrado entre os VENDEDORES e WPP ou encontrados outros documentos que pudessem levantar suspeitas sobre os atos praticados por CABAMA ou pelo IMPUGNANTE. Com efeito, o entendimento externado pela fiscalização - de validade das operações praticadas - não poderia ser diferente. Tanto a reestruturação prévia como a alienação das quotas de IBOPEPAR foram absolutamente transparentes e implementadas "às claras" - enquanto a primeira é expressamente prevista na legislação vigente, a última contou, inclusive, com a aprovação de órgãos governamentais

- que no caso concreto, não há que se falar na ocorrência de dolo capaz de justificar a multa de ofício agravada aplicada pelos AUTOS. Quando muito, há apenas divergência quanto à aplicação do art. 22 da Lei nº 9.249/1995.

- que mesmo que os AUTOS subsistissem sob a alegação de que os atos praticados pelo IMPUGNANTE tiveram o singelo intuito de economia tributária - o que, como

já visto, é acusação que não pode prosperar - ainda assim, não haveria motivos para a aplicação da multa de ofício agravada, pois não se coadunariam ao conceito de "dolo" da legislação tributária. Tal entendimento foi corroborado pelo CARF:

"OPERAÇÕES FORMALMENTE LEGAIS. JURISPRUDÊNCIA NÃO CONSOLIDADA. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA. Do ponto de vista formal, as operações realizadas estão dentro da lei. Elas foram todas registradas, não tendo havido má fé. A jurisprudência do CARF sobre operações que geram ágio ainda não está consolidada, de modo que os contribuintes tentam realizar planejamentos sob a premissa de que eles poderão ser aceitos." (Acórdão nº 1401-001.536, Relator MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS, em 03.02.2016)

"MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA A existência de correntes doutrinárias divergentes, além de precedentes jurisprudenciais favoráveis ao negócio jurídico praticado pelo contribuinte, demonstra, na verdade, uma hipótese de erro de proibição. Não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, quando se percebe dos autos a convicção do recorrente no sentido de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios." (Acórdão nº 2201-002.636, Relator EDUARDO TADEU FARAH, em 20.01.2015)

- que o contribuinte não só não agiu com dolo de fraudar a Fazenda ou em conluio com as demais pessoas jurídicas envolvidas na operação societária, como tinha a plena convicção de estar agindo de acordo com a legislação societária e tributária então em vigor.

- que, pelo exposto, tendo em vista que a fiscalização não comprovou e sequer apontou um único ato praticado pelo IMPUGNANTE que pudesse configurar o alegado dolo - o que tampouco seria possível que fizesse -, fica evidente que não se verificaram, no caso concreto, os pressupostos da aplicação da multa de 150%, razão pela qual a sua cobrança é improcedente.

- que se, por hipótese, a autuação fosse devida e estivesse configurada a conduta dolosa do IMPUGNANTE, o que, naturalmente, admite-se somente para fins de argumentação, a multa de 150% não poderia ser exigida por ser inconstitucional, uma vez que viola frontalmente o princípio constitucional do não-confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988, uma vez que ultrapassa, em muito, o valor do tributo considerado devido, cabendo ressaltar que o STF reconheceu a repercussão geral da matéria tratada no Recurso Extraordinário nº 736.090-SC, no qual se discutiu se a multa de 150% aplicada em razão de sonegação, fraude ou conluio de tributos federais tem caráter confiscatório (relator Ministro LUIZ FUX, repercussão geral reconhecida em 13.11.2015). Vê-se, pois, que a multa de 150% lançada nos AUTOS é indevida.

DA ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL A RESPEITO DE OPERAÇÕES ENVOLVENDO RESTITUIÇÃO DE CAPITAL EM BENS POR SEU VALOR CONTÁBIL E A APLICAÇÃO DA LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO

- que à época dos fatos que deram origem à lavratura dos AUTOS, a jurisprudência administrativa validava reiteradamente diversas operações, semelhantes a ora discutida, envolvendo a transferência de bens, pelo seu valor contábil, a sócios ou acionistas de pessoas jurídicas que restituíam capital, ainda que os mesmos vendessem tais bens alguns meses depois. Aliás, é de se notar que, até o ano de 2014 - no qual foi implementada a reestruturação societária em questão pouquíssimos foram os autos de infração lavrados em razão da realização de operações do gênero e os poucos que ocorreram foram julgados improcedentes.

- que isso ocorreu com o acórdão nº 102-47.181 (julgado em 09.11.2005 pela 2ª Câmara do 1o CC) , onde o voto proferido pelo Conselheiro JOSÉ OLSESKOVICZ faz referência à redução de capital ocorrida nos termos do art. 22 da Lei nº 9.249/1995, e assim descreve o procedimento adotado pela própria fiscalização:

"Consigna a autoridade lançadora que apesar da abalizada opinião daqueles que criticam a pertinência desta norma positiva, por entenderem que a retirada de bens pelo valor contábil deveria ser admitida somente na extinção da pessoa jurídica, é fato que havendo disposição legal permissiva nesse sentido, não cabe à autoridade fiscal ignorar o preceito representativo da vontade do legislador, mesmo que este venha a possibilitar que os bens a serem alienados a terceiros sejam primeiramente transferidos ao patrimônio dos sócios da pessoa jurídica, para num segundo momento serem vendidos, acarretando a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido pela pessoa física, à alíquota de 15%. No caso em comento, se a venda fosse efetuada diretamente pela Varga Participações, a tributação incidente seria mais gravosa, perfazendo, grosso modo, 33%, correspondentes ao IRPJ de 15%, acrescido do adicional de 10%, além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à época de 8%." (Destques do IMPUGNANTE.)

- que neste mesmo sentido, citem-se os Acórdãos do CARF nos: 1402- 001.251 e 1402-001.252, em 07.11.2012; 1402-001.341, em 05.03.2013; 1402-001.472, 1301- 001.302 e 1402-001.477, em 09.10.2013.

- que mesmo após o ano de 2014, predomina o mesmo entendimento com relação à interpretação do art. 22 da Lei nº 9.24 9/1995 e à validade das operações envolvendo a transferência de bens, pelo seu valor contábil, a sócios ou acionistas de pessoas jurídicas que restituíam capital, conforme se depreende dos seguintes precedentes: (i) 1301-001.864, em 10.12.2015; (ii) 1402-002.150, em 05.04.2016; (iii) 1201-001.809, em 25.07.2017; (iv) 1301-002.582, em 16.08.2017; (v) 1201-001.920, em 18.10.2017; (vi) 1301-002.761, em 19.02.2018; (vii) 1201-002.082, em 13.03.2018; (viii) 1401-002.307, em 15.03.2018; (ix) 1401-002.347, em 10.04.2018; (x) 1401-002.644, em 15.05.2018; (xi) 1201-002.149, em 15.05.2018; (xii) 1301-003.023, em 16.05.2018; (xiii) 1201-002.278, em 15.06.2018; (xiv) 1401-002.835, em 15.08.2018; (xv) 1301-003.370, em 19.09.2018; (xvi) 1201-002.584, em 21.09.2018; (xvii) 1302-003.229, em 21.11.2018; (xviii) 1401-003.012, em 21.11.2018; (xix) 1401-003.121, em

19.02.2019; (xx) 1302-003.713, em 16.07.2019; e (xxi) 1201-003.311, em 12.11.2019.

- que, mais recentemente, até foram proferidas algumas decisões sobre a matéria desfavoráveis ao contribuinte. Não obstante, as decisões desfavoráveis justificaram-se em razão de circunstâncias específicas observadas naqueles casos que não estão presentes na situação de que tratam os AUTOS, tais como, por exemplo, a existência de indícios reveladores de que as negociações haviam sido conduzidas e finalizadas pela pessoa jurídica detentora direta do bem vendido antes de sua restituição para sócios pessoas físicas.

- que seja como for, na medida em que as decisões do CARF existentes na data dos fatos cobertos pela autuação - e mesmo após - eram predominantemente favoráveis ao contribuinte, a fiscalização, no caso concreto, deveria ter aplicado o 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"), que assim dispõe:

"Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público." (Destques do IMPUGNANTE.)

- que sobre o dispositivo acima transcrito, leia-se o seguinte trecho do parecer do relator do Projeto de Lei nº 7.448/2017 (que deu origem à Lei nº 13.655/2018) na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, Deputado Paulo Abi-Ackel, que concluiu pela sua constitucionalidade, juridicidade, técnica legislativa e, no mérito, pela sua aprovação:

"No tocante aos arts. 23 e 24 do projeto, verificamos neles a clara preocupação com o respeito ao princípio da segurança jurídica. Este, um dos mais relevantes princípios do Direito, é o garantidor da estabilidade das relações jurídicas, conferindo aos cidadãos a confiança de que, no caso de novas interpretações ou orientações sobre determinada norma que interfiram na validade de atos ou contratos, sejam preservadas situações já devidamente constituídas no tempo e garantida uma transição razoável quando inevitável a exigência do novo dever ou do novo condicionamento de direito." (Destques do IMPUGNANTE.)

- que nesta conformidade, deve necessariamente ser dada ao presente processo a mesma solução que prevalecia na orientação jurisprudencial acima destacada, sob pena de ofensa à segurança jurídica e ao art. 24 da LINDB.

DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO NO QUE DIZ RESPEITO À APURAÇÃO DO SUPOSTO GANHO ATRIBUÍDO AO IMPUGNANTE OU À QUANTIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS PELOS AUTOS

- PARCELA DOS GANHOS AUFERIDOS PELO IMPUGNANTE COM A ALIENAÇÃO DAS QUOTAS DE IBOPEPAR ANTERIORMENTE DETIDAS POR DLEBTA

- que o ganho atribuído ao IMPUGNANTE deve ser retificado, uma vez que a fiscalização cometeu diversos equívocos em sua apuração. Como visto acima, a infração supostamente cometida pelo IMPUGNANTE teria sido a transferência, para si, do ganho de capital que teria que ter sido auferido por CABAMA em decorrência da alienação das quotas de IBOPEPAR, para que se pudesse aproveitar de uma redução da carga tributária sobre ele (ganho) incidente.

- que ocorre que nem todas as quotas de IBOPEPAR alienadas pelo IMPUGNANTE a WPP haviam sido anteriormente detidas por CABAMA. Conforme oportunamente informado à fiscalização, até 20.08.2014, ele (IMPUGNANTE) era detentor de 974.905 ações de emissão de IBOPEPAR, de maneira indireta, ou seja, por meio de CABAMA. Ademais, como a própria fiscalização pôde constatar (vide página 45 do TVF), em 21.08.2014, DEZIRÉE SAADE MONTENEGRO doou ao IMPUGNANTE 25% das ações de emissão de DLEBTA de sua titularidade, empresa essa que, a seu turno, detinha 2.081.380 ações de emissão de IBOPEPAR.

- que nessa conformidade, naquela data, o IMPUGNANTE passou a deter, indiretamente, 1.495.250 ações de IBOPEPAR, sendo (i) 974.905 ações (ou 65,20%) por meio de CABAMA, e (ii) 520.345 ações (ou 34,80%) por meio de DLEBTA.

- que o número de quotas de IBOPEPAR detidas pelo IMPUGNANTE foi posteriormente alterado em razão de outras operações, tais como a subscrição de novas quotas mediante capitalização de saldos de Adiantamentos para Futuros Aumentos de Capital. Seja como for, também é fato que, em razão do negócio jurídico consubstanciado no CONTRATO, o IMPUGNANTE alienou a WPP a integralidade das quotas de IBOPEPAR de sua titularidade; vale dizer, o IMPUGNANTE procedeu não apenas à alienação da participação anteriormente detida por CABAMA, como também a participação anteriormente detida por DLEBTA.

- que ao lavrar os AUTOS, a fiscalização, por coerência com a infração atribuída ao IMPUGNANTE, apenas poderia ter considerado tributável a parcela do ganho de capital auferido pelo IMPUGNANTE relativa às quotas de IBOPEPAR anteriormente detidas por CABAMA. Isso porque o TVF não atribui responsabilidade ao IMPUGNANTE pelo recolhimento de tributos decorrentes da alienação da participação em IBOPEPAR anteriormente detida por DLEBTA.

- que diferentemente do que ocorre com o ganho supostamente auferido por CABAMA, o TVF sequer insinua que teria havido a transferência para o IMPUGNANTE do ganho supostamente auferido por DLEBTA. Poderia até ter feito

essa alegação (obviamente improcedente) com a mesma linha de argumentação, mas não fez. Dessa forma, devem os AUTOS ser ajustado para reduzir o crédito tributário cobrado do contribuinte.

- PARCELA CONTINGENTE DO PREÇO DE COMPRA

- que, por absurdo, se pudesse considerar que o produto da alienação das quotas de IBOPEPAR teria sido auferido por CABAMA, não há que se falar em disponibilidade jurídica ou econômica sobre o montante referente à parte contingente do Preço de Compra. Ora, se a parte contingente do preço de Compra somente seria paga, se devida, em momento futuro e incerto, jamais poderiam os referidos montantes ser reputados como receitas certas, definitivas e líquidas até que fosse verificado o direito ao respectivo recebimento por parte dos VENDEDORES. Estando o pagamento de tais montantes sujeito a condição, somente haveria acréscimo patrimonial com o implemento desta, em momento futuro e incerto.

- que no caso, o IMPUGNANTE, no ano de 2015, apenas fez jus ao Pagamento Inicial, tendo recebido o respectivo montante em 27.04.2015, Data de Fechamento do CONTRATO.

- que este não foi o caso de parcelas relevantes dos Pagamentos do Depósito em Garantia (conforme definido no item (v) da Cláusula 1.2 do CONTRATO). Com efeito, apenas nos anos subsequentes é que os eventos descritos nas Cláusulas 1.6.3 e 1.6.4 do CONTRATO ocorreram, razão pela qual começaram a ser liberados o "Valor do Depósito em Garantia - Colômbia" e o "Valor do Depósito em Garantia -IBOPE Instituto".

- que, portanto, em 2015, ainda não havia ocorrido disponibilidade jurídica ou econômica com relação às parcelas acima referidas, motivo pelo qual devem elas ser excluídas da apuração dos tributos exigidos pelos AUTOS.

- NÃO COMPENSAÇÃO DO IRPF PAGO PELO IMPUGNANTE E INCIDENTE SOBRE O GANHO POR ELE OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO

- que há, ainda, que se registrar que os VENDEDORES pessoas físicas recolheram IRPF (à alíquota de 15%) sobre grande parte do ganho oriundo da operação de venda entabulada no CONTRATO.

- que ao lavrar os AUTOS sem proceder ao desconto do referido tributo, a Fazenda terminaria por receber IRPF (a alíquota de 15%), e IRPJ e CSLL (a uma alíquota consolidada de 34%) sobre o mesmo e único ganho, o que caracterizaria um evidente enriquecimento indevido, patente "bis in idem".

- que, portanto, na remota hipótese de os argumentos até aqui aduzidos não serem acolhidos, requer o IMPUGNANTE que, ao menos, sejam deduzidos do crédito fiscal mantido dos AUTOS os valores de IRPF por ele (IMPUGNANTE) recolhidos.

- DOS JUROS SOBRE AS MULTAS DE OFÍCIO

- que o caso os AUTOS sejam mantidos, o que o IMPUGNANTE admite apenas para argumentar, 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.
- que de fato, ao disciplinar a incidência de juros de mora sobre débitos de qualquer natureza perante a Fazenda Nacional, o parágrafo único do art. 16 do DL nº 2.323, de 26.02.1987, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 6o. do DL nº 2.331, de 28.05.1987, dispõe expressamente que juros de mora não incidem sobre o valor da multa (ainda que de mora).
- que ainda que trate de multa de mora, o entendimento acima é plenamente aplicável às multas de ofício, já que ambas têm natureza punitiva, conforme entendimento pacífico do STJ, proferido sob a sistemática de recurso repetitivo e, pois, de observância obrigatória (REsp 1149022/SP, Rei. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09.06.2010, DJe 24.06.2010).
- que, com efeito, os artigos atualmente em vigor (art. 59 da Lei nº 8.383, de 30.12.1991, e art. 61 da Lei nº 9.430/1996), que disciplinam a cobrança de acréscimos legais sobre débitos para com a União Federal, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não recolhidos no vencimento, não prevêm a possibilidade de cobrança dos juros na forma pretendida pela RFB.
- que por essas razões, é ilegal a cobrança dos juros sobre a multa de ofício aplicada ao IMPUGNANTE.
- que ante ao exposto, a IMPUGNANTE pede sejam julgados totalmente improcedentes os AUTOS, com a conseqüente extinção dos créditos tributários de IRPJ e CSLL deles decorrentes.

Na ocasião do julgamento do Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente, a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto, proferiu o v. acórdão a quo, julgando improcedente a impugnação, por entender, em síntese, que não é possível a compensação ou aproveitamento pretendido, por esta autoridade julgadora, uma vez que o crédito tributário aqui discutido é de pessoas jurídicas e o suposto crédito, sendo de terceiro (pessoa física), deve por este ser requerido, conforme o trâmite prescrito na legislação.

Irresignada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alegando, em síntese, que:

- i. além de total improcedência da autuação fiscal quanto ao mérito, o ora Recorrente também demonstrou a necessidade de se reconhecer a nulidade dos autos por erro na determinação do fato gerador do IRPJ e da CSLL por eles exigidos, bem como no período-base de incidência dos tributos;
- ii. CABAMA não poderia ter sido autuada em razão de ter deixado de existir em 29/08/2014, antes da lavratura dos autos, até mesmo porque a fiscalização considerou irregular a extinção de CABAMA;

- iii. há uma evidente contradição nos autos: (a) ou o ganho de capital na venda da IBOPEPAR ocorreu antes do dia 29/08/2014, hipótese em que se estaria cobrando do Recorrente, na qualidade de responsável legal de CABAMA, tributos que a empresa teria deixado de recolher à época de sua extinção, como determinam os precedentes mencionados; (b) ou o ganho de capital ocorreu em 2015 na hipótese em que CABAMA não poderia ser a contribuinte dos tributos cobrados nos autos pelo singelo motivo de uma entidade inexistente ser incapaz de praticar ato que lhe propicie acréscimo patrimonial e, muito menos, que a coloque no polo passivo de obrigação tributária;
- iv. como observa o inciso I do art. 464 do RIR/99, qualifica como DDI a alienação de bem de pessoa jurídica a pessoa ligada por valor inferior ao de mercado. Quando isso ocorre, o art. 467 do RIR/99 determina que a diferença a maior verificada entre o valor de mercado do bem e o preço de sua alienação seja oferecido à tributação pela pessoa jurídica, independentemente de seu reconhecimento formal. Ou seja, até 1995, a doutrina e arte relevante da jurisprudência admitiam a transferência para sócios ou acionistas de pessoas jurídicas de ganhos potenciais existentes em seus ativos, quando ocorresse em processos de restituição de capital.
- v. a jurisprudência administrativa já reconheceu a nulidade de auto de infração em diversos casos em que o lançamento fiscal não respeitou o correto momento de ocorrência do fato gerador;
- vi. o fato gerador dos tributos cobrados no autos teria ocorrido após a extinção da CABAMA e o contribuinte não poderia ser outro que não o Recorrente, uma pessoa física. Em 2015 a alíquota incidente sobre os ganhos de capital auferidos por pessoas físicas era de 15% e não há irregularidade que autorize a fiscalização a aplicar sobre ganho auferido por pessoas físicas alíquotas previstas para pessoas jurídicas;
- vii. e extinção de CABAMA e das demais holdings pessoais decorreu da própria perda de propósito para mantê-las e somente fez com que o Recorrente e os demais integrantes da família Montenegro retornassem à posição que sempre ocuparam historicamente – a de titulares diretos das quotas da IBOPEPAR;
- viii. a irresignação com parte da fiscalização decorre com o fato dos membros da família Montenegro terem submetido à tributação os montantes pagos por WPP a condições tributárias menos onerosas do que se tivessem sido pagos à CABAMA e às demais holdings pessoais;
- ix. todas as operações foram feitas de acordo com a legislação vigente (art. 22 da Lei 9.249/95), com a jurisprudência administrativa pacífica sobre o tema à época dos fatos e, ainda, os motivos são totalmente coerentes com os atos praticados;
- x. nos termos do contrato, o preço das quotas da IBOPEPAR compreendia em uma parcela certa a ser paga aos membros da família na data do

- fechamento e uma parcela contingente que, se devida, seria paga na medida da ocorrência dos eventos futuros e incertos, descritos no contrato;
- xi. tal parcela do preço de compra era totalmente incerta sendo: (a) R\$ 151.000.000,00 sujeitos à verificação de determinados índices de receita líquida nos anos de 2018, 2019 e 2020 (valor de depósito em garantia – TAM Brasil); (b) R\$ 55.419.000,00 sujeitos ao deferimento final e incondicional da autoridade antitruste colombiana com relação ao processo (valor depósito em garantia); (c) R\$ 15.000,00 sujeitos a materialização de possíveis contingências (valor do depósito em garantia – IBOPE Instituto);
 - xii. se os pagamentos do depósito em garantia somente seriam pagos se devidos em momento futuro e incerto, jamais poderiam os referidos montantes ser reputados como receitas certas, definitivas e líquidas até que fosse verificado o direito ao respectivo recebimento;
 - xiii. na impugnação, a Recorrente argumentou que ao lavrar os autos sem proceder ao desconto do IRPF recolhido, a Fazenda terminaria por receber IRPF (a alíquota de 15%), e IRPJ e CSLL (a uma alíquota consolidada de 34%) sobre o mesmo e único ganho, o que caracterizaria um evidente enriquecimento indevido. A decisão rejeitou o pedido sob a justificativa de que não poderia ser realizado com relação a sujeitos passivos distintos e que não haveria na legislação aplicável qualquer autorização para procedera uma compensação nos próprios autos do processo. Ao se desconsiderar a validade de determinados atos sob o argumento de que teria havido uma simulação, como consequência deveriam ser restituídos todos os efeitos do que de fato teria ocorrido;
 - xiv. no caso concreto ao imputar o ganho de capital na alienação de quotas de IBOPEPAR à CABAMA, o lançamento não poderia ter deixado de considerar o IRPF pago pelo Recorrente sobre o mesmo ganho na quantificação do crédito tributário a ser exigido;
 - xv. é descabida a incidência de juros sobre a multa de ofício de 75% lançada pelo auto de infração.

É a síntese do necessário, passo ao voto.

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

Como visto linhas acima, a Recorrente traz em seu recurso, várias razões para reforma do acórdão *a quo*, dentre elas a arguição de nulidade das autuações por vício material.

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 da **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 **VONNAS**, 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 **VONNAS**, foram regularmente constituídas em 29/08/2014.

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.

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:

IV DA ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS DO CAPITAL DA IBOPE PARTICIPAÇÕES LTDA.:

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 íntegra⁴⁰. Há alguns itens a considerar:

- a. O contrato foi celebrado entre: **a)** Carlos Augusto Saade Montenegro; **b)** Luiz Paulo Saade Montenegro; **c)** Solange Maria Saade Montenegro; **d)** Denise Maria Saade Montenegro; **e)** WPP Kantar Participações Ltda.; **f)** WPP do Brasil – Participações Ltda.;
- b. Os vendedores detinham 100% do capital da IBOPEPar, a saber: **1)** Carlos Augusto Saade Montenegro com 25%; **2)** Luiz Paulo Saade Montenegro com 25%; **3)** Solange Maria Saade Montenegro com 25%; **4)** Denise Maria Saade Montenegro com 25%;
- c. A IBOPEPar detinha 86,698% das ações da IGM S.A. e as demais eram detidas pelos acionistas minoritários;
- d. A data do fechamento da compra e venda ficou determinado em **27/04/2015**;

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

AI IRPJ

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

AI CSLL

OMISSÃO DE RECEITA INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE OUTRAS RECEITAS E DEMAIS RESULTADOS OMITIDOS

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

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.

PRELIMINARES

Preliminarmente, informo que foram desenvolvidas ao mesmo tempo as seguintes auditorias:

1. IGM S.A., CNPJ 02.029.740/0001-86, sucessora da empresa WPP Kantar Participações Ltda., CNPJ 21.333.313/0001-31 – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.85.00-2019-00015-3;
2. DENISE MARIA SAADE MONTENEGRO, CPF 223.946.803-34, com 99,98% do capital social da empresa 3D MONTENEGRO PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ 08.744.738/0001-75, controladora da IBOPEPar até agosto de 2014 – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.85.00-2019-00012-9;
3. LUIZ PAULO SAADE MONTENEGRO, CPF 630.578.917-72, com 99,98% do capital social da empresa OLHO DE BOI PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ 08.767.185/0001-76, controladora da IBOPEPar até agosto de 2014 – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.85.00-2019-00013-7;
4. SOLANGE MARIA SAADE MONTENEGRO, CPF 662.986.797-15, com 99,98% do capital social da empresa VONNAS PARTICIPAÇÕES S.A., CNPJ 13.002.570/0001-62, controladora da IBOPEPar até agosto de 2014 – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 08.1.85.00-2019-00014-5.

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.

Naquela ocasião foi proferido o acórdão nº 1302-007.071, de relatoria do Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, por meio do qual acordaram os Conselheiros daquela Turma, por unanimidade, em acolher a preliminar de nulidade, por vício formal, dos autos de infração, devido a erro na identificação do sujeito passivo, veja-se:

Numero do processo:16561.720042/2019-63

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Apr 09 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação:Wed May 08 00:00:00 UTC 2024

Ementa:ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008 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.

Numero da decisão:1302-007.071

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade, por vício material, dos autos de infração, devido a erro na identificação do sujeito passivo, nos termos do relatório e voto do relator (documento assinado digitalmente) Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente (documento assinado digitalmente) Wilson Kazumi Nakayama - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

Nome do relator:WILSON KAZUMI NAKAYAMA

Abaixo transcrevo o voto condutor do referido acórdão, que também adoto como razões de decidir.

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 Dlebta 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 um 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 de 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;

I. 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 Dlebta, 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 Dlebta 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		Número do Procedimento Fiscal	
DEMAC - SÃO PAULO		0818500.2019.00013	
Local de cobrança		Data	
Rua Novo Horizonte, 78 - 2º andar		18/12/2019 15:49	
SUJEITO PASSIVO			
Nome		CPF	
LUIZ PAULO SAADE MONTENEGRO		630.578.917-72	
Inscrição		Complemento	
R JOAQUIM NABUCCO		APTO 801	
Município		Telefone	
IPANEMA		(21) 25277080	
Estado		CEP	
RIO DE JANEIRO/RJ		22080080	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cal. Prazo (art. 120/015)	2917	50.721.061,50
JUROS DE MORA	(Cálculo em 12/2015)		20.765.202,57
MULTA PROPORCIONAL	(Prescrita de Redução)		76.081.592,25
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			147.567.856,32
Valor por extenso: 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 de 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.

Observo, 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.

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

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 como 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 (e não da dissolução) das holdings, o que é absolutamente verossímil e aceitável.

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

Quanto ao mérito, entendo que não há como se reconhecer a ocorrência de simulação na prática, de forma que não haveria como se aplicar ao caso dos autos a lógica da primazia da realidade sobre a forma.

Como expus linhas acima, o que se verifica no caso em tela foi a prática de um planejamento sucessório familiar, no momento da constituição das holdings, o que é absolutamente verossímil e aceitável. Não se trata, portanto, de caso típico de planejamento tributário tendente, exclusivamente, a evitar a tributação do ganho de capital pela pessoa jurídica.

A extinção das holdings dos membros da Família Montenegro (dentre elas, CABAMA e VONNAS) tinha justificativas extrafiscais, na medida em que: (i) IBOPEPAR não foi constituída 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.

Por essas mesmas razões, entendo que a multa qualificada deve ser afastada.

Relativamente às alegações da Recorrente no sentido de ser aplicável o art. 24, da LINDB, a pretensão do Recorrente encontra obstáculo na Súmula CARF nº 169.

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Melhor sorte não assiste à Recorrente quanto ao seu pleite de ver afastada a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, que encontra igual obstáculo em súmula deste Conselho.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Quanto à alegação de que o montante de IRPF recolhido pela Recorrente deve ser descontado do ganho de capital apurado no auto de infração, entendo que o recurso deve ser provido, com base na Súmula CARF nº 176.

Súmula CARF nº 176

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, caso ainda não tenham sido objeto de restituição e estejam disponíveis, os valores recolhidos a título de IRPF apurado sobre o ganho de capital sobre a mesma operação, devem ser deduzidos do montante exigido.

Relativamente às alegações quanto aos equívocos na apuração do ganho de capital, o Recorrente requer a exclusão de valores depositados na conta *escrow account*. Alega que parte dos pagamentos considerados pela Fiscalização foram destinados a depósito em garantia e que esses valores foram efetivamente liberados em 19/05/2016, 16/06/2016, 10/01/2017, 06/03/2018, 18/03/2019 e 09/01/2020, sobre os quais a Recorrente recolheu IRPF por ganho de capital.

Quanto a esse ponto, A DRJ entendeu que:

O impugnante argumenta que uma parte do preço de compra somente seria paga em momento futuro incerto, e que portanto jamais poderiam ter sido reputados como receitas certas. Argumentou que no momento da venda não recebeu parcelas relevantes dos Pagamentos do Depósito em Garantia (conforme definido no item (v) da Cláusula 1.2 do Contrato) . Alega que apenas nos anos subsequentes é que os eventos descritos nas Cláusulas 1.6.3 e 1.6.4 do Contrato de alienação ocorreram, razão pela qual começaram a ser liberados o "Valor do Depósito em Garantia - Colômbia" e o "Valor do Depósito em Garantia –IBOPE Instituto". Desse modo argumenta que em 2015 ainda não havia ocorrido disponibilidade jurídica ou econômica com relação às parcelas acima referidas, motivo pelo qual devem elas ser excluídas da apuração dos tributos exigidos pelos AUTOS. **As alegações do impugnante não podem ser acolhidas, pois o valor da alienação foi apurado conforme e em sintonia com o valor declarado pelo impugnante quando apurou o que seria seu ganho de capital pela venda das ações como pessoa física.** Conforme se verifica no TVF de fls. 1.894, o valor nominal da alienação foi de R\$ 207.336.250,00 e foi com base nesse valor declarado pelo próprio contribuinte que a autoridade fiscal promoveu o lançamento.

(...)

Deste modo, **uma vez informado pelo contribuinte o valor nominal da alienação, não há como aceitar o suposto não recebimento do valor declarado**, salvo com demonstração detalhada que os fatos que alega ocorreram tal como descrito em sua impugnação. As cláusulas contratuais não asseguram que a operação tenha ocorrido tal como descrito pelo impugnante, sendo necessário respaldar com provas mais robustas os argumentos que apresenta, **confrontado inclusive com**

os valores que teriam sido declarados pelo impugnante em sua declaração e nas posteriores quando o recebimento do suposto valor em data futura incerta.

Deste modo não vejo como reparar o lançamento nesse ponto.

O contrato de compra e venda de quotas firmado com WPP DO BRASIL – PARTICIPAÇÕES LTDA., de fato, prevê contadepósito de valores em *escrow account*.

Cláusula 1.2 Preço de Compra. Em total contraprestação pela venda das Quotas Compradas, a Compradora pagará aos Vendedores o valor total (i) do Preço Total Livre de Dívidas, menos (ii) a Dívida Líquida Proporcional Base menos (iii) o Valor do Depósito em Garantia (conforme definição na Cláusula 1.6.1 abaixo) (a soma de (i), (ii) e (iii), "Pagamento Inicial"), mais (iv) o Ajuste do Preço de Compra, conforme definição na Cláusula 1.4 abaixo, mais (v) quaisquer valores pagos aos Vendedores a partir do Valor do Depósito em Garantia, de acordo com as disposições da Cláusula 1.6 (os pagamentos, "Pagamentos do Depósito em Garantia"; e o Pagamento Inicial, o Ajuste do Preço de Compra e os Pagamentos do Depósito em Garantia, "Preço de Compra").

(...)

Cláusula 1.6 Conta de Depósito em Garantia.

1.6.1 Na Data de Fechamento, a Compradora depositará em uma conta de depósito em garantia, no Itaú Unibanco Holding S.A. ou em uma de suas Afiliadas ("Conta de Depósito em Garantia"), um valor equivalente a R\$ 221.419.000 ("Valor do Depósito em Garantia"), valor esse que consistirá em (i) R\$ 151.000.000 ("Valor de Depósito em Garantia – TAM Brasil"), mais (ii) R\$ 55.419.000 ("Valor do Depósito em Garantia – Colômbia"), mais (iii) R\$ 15.000.000 ("Valor do Depósito em Garantia – IBOPE Instituto"). O Valor do Depósito em Garantia será aplicado em Certificados de Depósito Interbancário – CDI e acumulará juros à taxa de juros aplicável oferecida pelo banco ("Juros sobre Depósito em Garantia"). O Valor do Depósito em Garantia e os Juros sobre Depósito em Garantia permanecerão na Conta de Depósito em Garantia até que sejam liberados de acordo com os termos estabelecidos nas Cláusulas 1.6.2, 1.6.3 e 1.6.4 abaixo, sujeito a qualquer parcela do Valor do Depósito em Garantia liberada ou retida na Conta de Depósito em Garantia de acordo com a Cláusula 5.1 (b) abaixo.

No entanto, como destacado pela DRJ, a base de cálculo utilizada para apuração dos tributos aqui discutidos tomou por base as declarações do próprio Recorrente e as cláusulas contratuais não asseguram que a operação tenha ocorrido tal como descrito pelo impugnante, sendo necessário respaldar com provas mais robustas os argumentos que apresenta.

Em diálogo com a decisão Recorrida, a Recorrente instruiu o seu recurso com o contrato de custódia de recursos financeiros firmado junto ao Banco Itaú, além de notificações de solicitação de liberação de "valor de depósito em garantia" Colômbia e IBOPE INSTITUTO.

Como se vê, o preço fixado em contrato era de R\$ 1.034.900.000,00 (o preço total livre de dívidas). Do referido valor, deveriam ser deduzidos: (i) dívida líquida proporcional base menos; e (ii) valor do depósito em garantia.

O Recorrente, por participar na proporção de 25% do capital social, informou o valor nominal de R\$ 207.336.250,00, valor utilizado pela Fiscalização para apuração do ganho de capital.

Os valores depositados em conta *escrow* são os seguintes: R\$ 55.410.000,00 relativo ao "valor-caução Colômbia", R\$ 15.000.000,00 relativo ao "valor-caução IBOPE Instituto" e R\$ 151.000.000,00 relativo ao "valor caução TAM", perfazendo o total de R\$ 221.419.00, que poderiam ser deduzidos do preço total livre de dívidas.

Ocorre que, aparentemente, ao informar o valor de R\$ 207.336.250,00 a Recorrente já considerou a quase totalidade da parcela de 25% dos depósitos efetuados em conta *escrow* (R\$ 55.354.000,75), percentual que corresponde à sua participação.

Dessa forma, subtraindo o valor de R\$ 55.354.000,75 (25% do valor depositado em conta *escrow*) do valor R\$ 259.725.000,00 (25% do preço rotal livre de dívidas), tem-se o valor de R\$ 203.371.000,00, valor pouco inferior daquele informado pelo Recorrente.

Entendo que os valores depositados na conta *escrow* não podem ser tratados como renda realizada. Esse entendimento já foi adotado por este Conselho, veja-se.

Numero do processo: 10983.721673/2012-86

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Sep 20 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Mon Oct 03 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2008 RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Não pode ser conhecido recurso de ofício destinado ao CARF quando os valores exonerados pela DRJ são inferiores ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, no valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais), o qual deve ser utilizado como parâmetro no momento do julgamento pelo Conselho, nos termos da Súmula CARF n. 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". O mesmo parâmetro deve ser usado com relação ao responsáveis que foram excluídos do polo passivo pela DRJ, conforme dispõe o art. 70, §3º do Decreto 7.574/2011), restando então, também definitivamente julgada no PAF a questão da responsabilidade tributária. NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. Não há que se cogitar de nulidade do ato administrativo de lançamento lavrado por autoridade competente, devidamente fundamentado e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário. Fatos notórios e incontroversos não necessitam de prova ou fundamentação legal no bojo do lançamento tributário. GANHO DE CAPITAL AUFERIDO POR RESIDENTE NO EXTERIOR A pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que alienar participação societária localizada no Brasil. IRRF. DISPOSIÇÃO CONTRATUAL. CONDIÇÃO DE DEFINIÇÃO DO PREÇO. PARCELA DIFERIDA. CONTA ESCROW. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. FATO GERADOR DO IRRF. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. A condição suspensiva do pagamento acordado em contrato, atrelada a evento futuro e incerto, não se confunde com a hipótese de suspensão do

aperfeiçoamento e dos efeitos do negócio jurídico subjacente ao pagamento. Tendo sido imposta condição suspensiva do preço contratado para pagamento a residente no exterior, o elemento mensurabilidade fica pendente, e, por conseguinte, a realização da renda fica postergada para o momento da quitação da obrigação, mesmo que já se estejam aperfeiçoados os efeitos do negócio jurídico. O fato gerador do IRRF (art. 72 da Lei n. 9.430/96), assim, ocorre quando do implemento da condição suspensiva (art. 117, I do CTN), a qual se confunde com o pagamento, quando esse se torna atual e certo, ao residente no exterior. IRRF. RENDIMENTO REMETIDO A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DECADÊNCIA. O imposto de renda retido na fonte, na modalidade em questão, é tributo sujeito ao lançamento por homologação, de modo que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é de cinco anos contados do fato gerador (art. 150, §4º do CTN), que, no caso de rendimentos percebidos por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (artigo 97, alínea "a", do Decreto nº 5.844/43), ocorre no dia dos referidos pagamentos. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

Numero da decisão: 1201-005.572

Nome do relator: THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

No entanto, mesmo reconhecendo que os valores depositados na conta escrow não devem ser considerados para apuração do ganho de capital enquanto e se não forem levantados pelo contribuinte, os documentos juntados pela Recorrente permitem reconhecer, apenas, que o Recorrente ofereceu à tributação um valor a maior de R\$ 3.965.250,00.

Assinado digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Roney Sandro Freire Correa, Redator designado.

Minha divergência ao posicionamento do Ilustre Relator dirige-se às autuações do IRPJ e da CSLL, sobretudo no tocante a preliminar de nulidade do lançamento e o mérito da exigência do crédito tributário.

No que toca a alegação de nulidade dos autos, tendo em vista que teria ocorrido erro material na identificação do fato gerador, bem como erro na identificação do sujeito passivo, há de verificar que os fatos narrados atestam, minuciosamente, no Termo de Verificação Fiscal,

uma sequência cronológica dos fatos, estruturados para atender meramente a estrita legalidade, sem qualquer motivação extra tributária, a fim de se viabilizar o menor ônus tributário.

Senão, vejamos, conforme documentos nas fls. 1945-1946:

“a. Em 06/08/2014, a WPP fez uma oferta a Carlos Augusto para adquirir a totalidade da participação societária do Grupo IBOPE (conforme Memorando de Entendimentos de 08/09/2014);

b. Em 21/08/2014, doação das ações da controladora Dlebta Participações S.A. para Carlos Augusto Saade Montenegro, Denise Maria Saade Montenegro, Luiz Paulo Saade Montenegro e Solange Maria Saade Montenegro;

c. Em 22/08/2014, na Assembleia Geral de Transformação da Cabama Participações S.A. foi aprovada a transformação do tipo jurídico da companhia de sociedade por ações para sociedade limitada, que passou a funcionar sob a denominação social de Cabama Participações Ltda.

d. Em 22/08/2014, a IBOPEPar e as demais controladoras - Dlebta, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - também foram transformadas;

e. Em 22/08/2014, conforme subitem 1.1. da Ata da Assembleia de todas as empresas, a transformação visou melhor atender aos propósitos e necessidades da Companhia, sem qualquer solução de continuidade em suas atividades, mantendo-se inalterada sua composição acionária, o objeto social, o capital social, os direitos, obrigações, ativos e passivos sociais;

f. Em 29/08/2014, foi declarada extinta a sociedade conforme Distrato Social da Sociedade Cabama Participações Ltda., no qual foi aprovada a transferência dos ativos da sociedade aos sócios em restituição de capital;

g. Em 29/08/2014, as outras controladoras - Dlebta, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - também foram extintas e houve a transferência dos ativos das sociedades aos sócios em restituição de capital;

h. Em 29/08/2014, no Distrato Social da Sociedade Cabama Participações Ltda. consta: Considerando que aos sócios não mais interessa a manutenção da Sociedade (grifado);

i. Em 29/08/2014, consta dos Distratos das outras controladoras - Dlebta, 3D Montenegro, Olho de Boi e Vonnas - o mesmo texto: Considerando que aos sócios não mais interessa a manutenção da Sociedade (grifado);

j. Em 08/09/2014, a reestruturação societária das empresas estava concluída conforme o consignado na Cláusula Segunda. Estrutura da Operação do Memorando de Entendimentos, desta data: A Operação será estruturada de uma forma a ser pactuada entre as Partes para alcançar o tratamento ideal para os vendedores e para a Compradora (grifado).”

Tal entendimento está convergido ao entendimento ora relatado pelos então, sócios minoritários, à época, *in verbis*:

31. A simulação é tão grotesca que a FAMÍLIA MONTENEGRO já havia recebido da sociedade holandesa NIELSEN N.V. uma oferta de aquisição das ações da IBOPE PAR na IGM. Aqui, o Acordo de Acionistas era devidamente respeitado, e a própria minuta do Contrato de Compra e Venda de Ações apresentava tanto a IBOPE PAR quanto os acionistas minoritários da IGM como partes contratantes (fls. 275/281). A venda seria conjunta e em iguais termos e condições para todos os acionistas, como manda o Acordo de Acionistas.

32. Ocorre que a FAMÍLIA MONTENEGRO, após várias rodadas de negociações, abortou a operação e passou a negociar isoladamente — e às escuras — com a WPP. O que ainda é mais intrigante: a operação com a NIELSEN ultrapassaria o valor de R\$ 1 BILHÃO, ao passo que os números até agora revelados sobre a operação com a WPP são bem inferiores (em torno de R\$ 711 MILHÕES), conforme indica o Memorando de Entendimentos.

33. Há algo de muito estranho em uma operação que supostamente paga menos, mas se mostra surpreendentemente mais atrativa para a FAMÍLIA MONTENEGRO. Fica a pergunta: o que mais está sendo escondido nessa operação com a WPP?

Ademais, também corroborado pela instância de piso e, posteriormente, pelo relator na apreciação do recurso voluntário.

Toda a estruturação desta operação objetivava, claramente, mitigar os efeitos do referido ganho de capital à tributação na Pessoa Jurídica - Cabama e Dlehta - onde seria onerado a 34% (IRPJ a alíquota de 25% e CSLL a alíquota de 9%), deslocada indevidamente para a tributação na pessoa física - Carlos Augusto Saade Montenegro, CPF 316.943.147-15 - a alíquota de 15%.

Destaca-se a observação descrita nas fls. 1956:

*Os atos praticados pela IBOPEPar e suas controladoras revestem-se da existência dos dois negócios jurídicos e da intenção: 1) **negócio jurídico aparente** = as operações de reestruturação societária; 2) **negócio jurídico real** = a alienação da participação societária do IBOPEPar pela Cabama Participações Ltda. com o deslocamento indevido da tributação do ganho de capital da Pessoa Jurídica para a tributação na Pessoa Física; 3) **intenção** = o recolhimento do Imposto de Renda na pessoa física, menos oneroso. Ou seja, **uma economia tributária indevida.***

Portanto, ante a existência de um conjunto de atos que, isoladamente, aparentem legalidade e atenda a sua formalidade, no conjunto e, ao longo de toda a operação, evidenciam intenção de escamotear a ocorrência de fato gerador, atestado por negócio jurídico simulado.

Data máxima vênia, muito distante ao posicionamento do Ilustre Relator que considerou “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”.

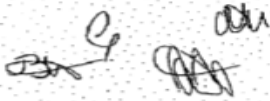
No tocante à nulidade do lançamento, minha divergência ao posicionamento do Ilustre Relator dirige-se às considerações sobre o fato gerador ter ocorrido quando a pessoa jurídica CABAMA não mais existia e, por consequência lógica, não poderia praticar fato gerador de obrigação tributária; seja porque o auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal carecem de fundamentação legal quanto à atribuição de responsabilidade tributária.

De início, há de se ressaltar que, embora a extinção da empresa tenha ocorrido em 29.08.2014, conforme Distrato Social da Sociedade CABAMA PARTICIPAÇÕES LTDA., no qual foi aprovada a transferência dos ativos da sociedade aos sócios em restituição de capital, a empresa permanecia na situação cadastral ativa, junto à RFB.

Ademais, os atos praticados são decorrentes de decisões deliberadas no bojo familiar, com mero intuito de afastarem às empresas das obrigações relativas ao pagamento de tributos.

Em suma, a responsabilização pessoal pelos tributos lançados nas pessoas jurídicas extintas, conforme estabelecido nos contratos de distrato social das limitadas, os respectivos, presidente e administrador das empresas, invocam, explicitamente, a responsabilidade por quaisquer débitos, que por qualquer motivo, venham a ser cobrados da sociedade, conforme fls. 628:

Sócio – O sócio Carlos Augusto Saade Montenegro se responsabiliza por quaisquer débitos que, por qualquer motivo, venham a ser cobrados da Sociedade.



Ante ao exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, rejeitando-lhe a preliminar de nulidade e negando-lhe em relação ao mérito da exigência.

Assinado digitalmente

Roney Sandro Freire Correa