



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720078/2017-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.229 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARÍTIMOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2012

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS OU ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. PROCEDIMENTO LÍCITO.

É vedado à autoridade administrativa alterar o regime de tributação adotado para, desconsiderando-o, tributar o ganho de capital na pessoa jurídica que promoveu a devolução de capital aos acionistas, alegando que a carga tributária aplicável seria mais elevada. A própria lei autoriza ao contribuinte optar pela tributação na pessoa física, sujeita a carga tributária inferior, conforme dispõe os artigos 22 e 23, da Lei nº 9.249/1995. Trata-se de norma indutora de comportamento.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA.

São legítimos os atos praticados pelo contribuinte quando estes são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. Não há dúvidas de que as operações em análise observaram as disposições do artigo 22, da Lei nº 9.249/95, a redução de capital veio como alternativa legítima e eficiente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Junior e Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança do IRPJ e da CSLL (e-fls. 1412/1435, R\$ 259.268.123,12 e R\$ 93.336.524,32, respectivamente), relativos ao ano-calendário de 2012, cumulados com juros de mora, multa isolada e multa de ofício qualificada no percentual de 150%, no valor total de R\$ 352.604.647,44.

2. Consoante descrição de fatos dos autos de infração e dos detalhamentos constantes do Termo de Verificação Fiscal (TVF) às e-fls. 1294 a 1411, foram apuradas as seguintes irregularidades: (i) Contabilização parcial de ganho de capital apurado na operação de alienação de investimento; e (ii) Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL estimada.

3. Em síntese, de acordo com a doutra autoridade fiscal, a ora Recorrente teria perpetrado “planejamento tributário abusivo” que possibilitou a tributação do ganho de capital apurado na alienação de participação societária detida na Tecondi – Terminal de Contêineres da Margem Direita S.A. (“Tecondi”) pela alíquota de 15%, aplicável aos ganhos auferidos pelas pessoas físicas, em vez dos 34% devidos pelas pessoas jurídicas (IRPJ e CSLL).

4. No mais, o órgão autuante, qualificou a multa de ofício (150%), por considerar que, *in casu*, houve um “conjunto de ações tendentes a provocar a emissão de um juízo errôneo por parte da autoridade fiscal quando diante da análise do ganho de capital auferido pela Zardust, cujo único objetivo foi obter uma indevida diminuição da carga tributária. A fiscalizada, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção ao montante do ganho de capital auferido, pretende induzir a

fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é inoponível à Fazenda” (e-fl. 1.395).

5. Foram responsabilizados solidariamente pelo crédito tributário constituído Washington Barbeito de Vasconcellos (doravante Washington Barbeito), Agnes Dagmar Bullentini Barbeito de Vasconcellos (doravante Agnes Barbeito) e Yure Bullentini Barbeito de Vasconcellos (doravante Yure Barbeito), nos termos dos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN) (e-fls.1402/1406 e 1427/1428).

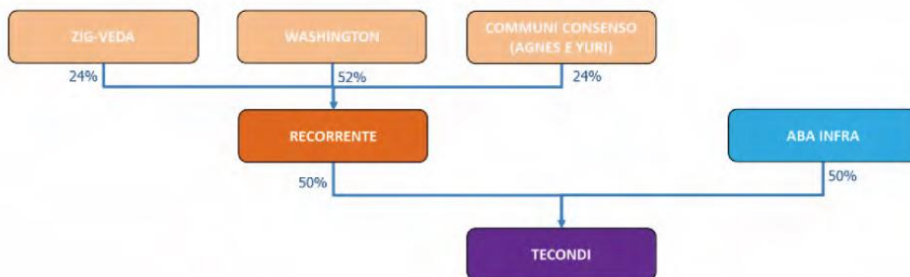
6. Para melhor compreensão dos fatos, reproduzo abaixo o breve e didático resumo da operação praticada (e-fls. 2058/2062 do Recurso Voluntário):

➤ **“Situação Inicial:** A Zardust Empreendimentos Marítimos Ltda., ora Recorrente, é uma sociedade empresária de responsabilidade limitada, com atuação na área de transporte fluvial e marítimo.

Até fevereiro de 2012, a Recorrente possuía como sócios Washington Barbeito, a sociedade Zig-Veda Participações S.A. (“Zig-Veda” - sociedade familiar composta por membros do primeiro casamento de Washington Barbeito) e Communi Consenso Participações Ltda. (“Communi Consenso” - sociedade familiar composta por Agnes e Yuri Barbeito, membros do segundo casamento de Washington Barbeito).

Nesse momento, a Recorrente era detentora de 50% da participação societária na sociedade Tecondi, sendo os demais 50% detidos pela ABA Infraestrutura e Logística Ltda. (“Aba Infra”).

À luz do exposto, confira-se a estrutura societária da Recorrente até fevereiro de 2012:



➤ **Início das tratativas para alienação da Recorrente de sua participação detida na Tecondi:** em 13/04/11, considerando a intenção de Washington Barbeito e de Agnes e Yuri Barbeito (sócios da Communi Consenso) de alienar a Tecondi, a Recorrente contratou a Vergent Partners Assessoria Econômica e Financeira Ltda. (“Vergent Partners”), para assessorá-la em seu intento.

Em 28/02/2012, após a contratação da Vergent Partners e do início das tratativas para a alienação da participação societária detida na Tecondi, a Communi Consenso foi extinta e suas cotas foram transferidas para Agnes e Yuri Barbeito.

Ato contínuo, após as tratativas para alienação da participação societária da Tecondi, detidas pela Recorrente, foi escolhida a Libra Holding S.A. (“Libra Holding”) como compradora.

Em 17/02/2012, em atenção às normas societárias, a Recorrente notificou formalmente a ABA Infra (detentora também de 50% da participação societária da Tecondi) do

negócio intentado com a Libra Holding, estabelecendo o prazo de 30 dias para que a Aba Infra informasse se exerceria seu direito de preferência na aquisição da participação societária da Tecondi.

Em 09/03/2012, a Aba Infra informou à Recorrente que exerceria o supracitado direito de preferência.

(...)

Ou seja, motivada pela sua intenção inicial de alienar sua participação na Tecondi, a Recorrente contratou assessoria especializada, praticou os atos necessários para a venda (elaboração de memorando, acordo de confidencialidade, carta convite, recebimento de proposta, etc.) e, ao final desse processo, em razão de seu direito de preferência, a alienação em comento seria concretizada com a Aba Infra.

➤ **Início da reorganização societária questionada pela Fiscalização:** não obstante a evolução do negócio vista acima, diversos fatores estavam trazendo grandes incertezas à sua concretização.

Com efeito, como será melhor abordado adiante, existiam **divergências** a respeito da venda das participações da Tecondi dentro do próprio Grupo Barbeito, uma vez que os **membros da família constituída no primeiro matrimônio de Washington Barbeito**, sócios da Zig-Veda, **discordavam da alienação** em questão, de modo que passaram a empreender inúmeros esforços para impedi-la.

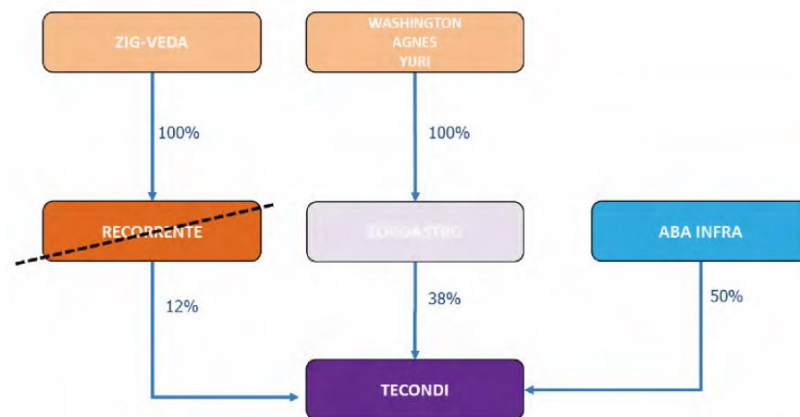
Além disso, como também será melhor detalhado adiante, a conclusão bem-sucedida do negócio também dependia de **condições alheias ao controle das partes (autorizações de terceiros)**.

Some-se ainda o fato de que Washington Barbeito possuía, em fase avançada de negociação, uma **dívida de mais de R\$ 1 bilhão** com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (“BNDES”) que precisava ser prontamente quitada e o seria com os recursos obtidos na referida alienação.

Assim, num **contexto de disputas familiares, incertezas a respeito do negócio jurídico e necessidade da sua concretização com a maior celeridade possível**, com o objetivo de viabilizar a alienação das ações da Tecondi e reduzir o risco de atrasos no negócio, em 30/03/2012, se optou por realizar a cisão parcial da Recorrente, separando-se 76% do seu patrimônio - parcela referente à participação Washington, Agnes e Yuri Barbeito na Recorrente.

Pontue-se que a mencionada parcela cindida correspondia, essencialmente, a 38% das ações da Tecondi, que foram, naquela oportunidade, incorporadas pela Zoroastro Participações S/A (“Zoroastro”), cujas cotas eram detidas por Washington, Agnes e Yuri Barbeito, que, como visto, deixaram de compor o quadro social da Recorrente.

Dessa forma, após a operação de cisão parcial, o quadro societário ficou da seguinte maneira:

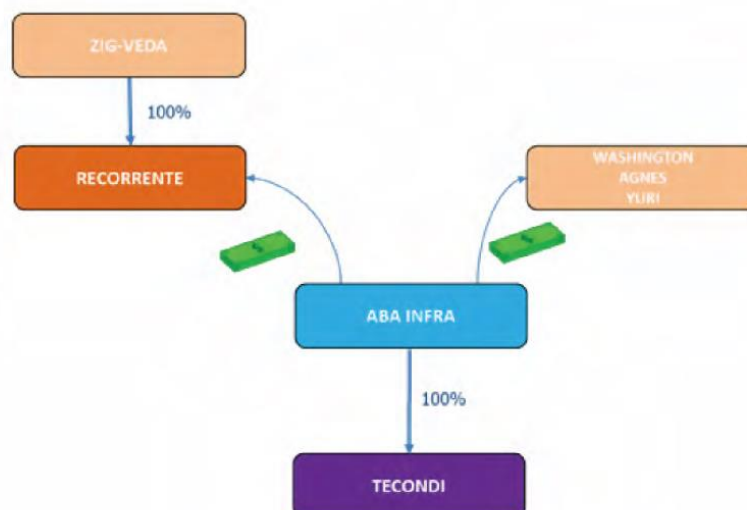


Importante observar desde já que, com a cisão parcial da Recorrente e a versão da parcela cindida para a Zoroastro, a parte da participação detida (naquele momento indiretamente) por Washington, Agnes e Yuri Barbeito na Tecondi se **separou completamente** da parte detida (também indiretamente) pelos membros do primeiro matrimônio de Washington Barbeito, sócios da Zig-Veda.

Ou seja, se o litígio familiar continuasse, teria de se restringir ao âmbito da Recorrente e dos 12% das ações da Tecondi que ela possuía, deixando, ao menos, os 38% das ações da Tecondi completamente livres para a negociação.

Em 23/04/2012, ocorreu a dissolução da sociedade Zoroastro, com a devolução do capital (38% das ações da Tecondi) para os seus sócios (Washington, Agnes e Yuri Barbeito), uma vez que, como será melhor demonstrado mais à frente neste Recurso, não havia mais *affection societatis*.

Ao final, em 10/05/2012, ocorre o fechamento da operação, com a liquidação financeira da aquisição, o perfazimento do negócio e a consecução dos objetivos pretendidos:



7. Diante da dinâmica negocial apresentada, a douta autoridade fiscal entendeu por bem proceder aos lançamentos, vez que (e-fls. 1969/1970, relato constante do r. Acórdão n.º 11-59.341):

“3.5.7.6. A Zoroastro é típica empresa veículo. Isso se demonstra por vários fatos. Primeiro, até a subscrição e integralização da participação na Tecondi, a Zoroastro estava inativa, era uma empresa de papel, o que se conclui (i) a partir das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), onde não há qualquer receita operacional ou não operacional, (ii) a partir do fato de os poucos gastos apresentados durante a fiscalização e não contabilizados se referirem apenas a período em que esta empresa não pertencia à família Barbeito (do 2º casamento), e (iii) em virtude de não possuir bens, o que é incompatível com o CNAE registrado (68.10-2/02 - Aluguel de imóveis próprios). Segundo, conforme já tratado, a intercalação da Zoroastro não se justifica por quaisquer das finalidades negociais previstas no contrato, haja vista que a operação de compra e venda já estava delineada, inclusive com o contrato de compra e venda assinado e com formalização no CADE de Ato de Concentração Econômica sujeito ao seu crivo. Ou seja, a entrada e saída da Zoroastro na Tecondi não teve implicação prática ou necessária ao fim almejado e contratado (venda de ações da Tecondi).

Não houve propósito negocial para a cisão parcial da Zardust. Terceiro, existência de operações estruturadas em sequência, com diminuto intervalo de tempo entre a transferência da participação realizada pela Zardust (03/02/2012) e a sua extinção em 23/04/2012;

3.5.8. Portanto, as alegações de melhor organização de suas atividades em razão da segregação dos investimentos e dos sócios, e de aumento da eficiência econômica, não se sustentam, e a negociação direta com o real vendedor (Zardust) ocorreria normalmente sem a cisão parcial. Obviamente a negociação direta não ensejaria as condições pretendidas pelo contribuinte para a indevida transferência de parcela significativa do ganho de capital para as pessoas físicas (Washington, Agnes e Yure Barbeito);

3.5.9. Além de tornar a operação como um todo desnecessariamente mais complexa e onerosa, a intercalação da Zoroastro serviu ao propósito exclusivo de reduzir a carga fiscal incidente sobre a totalidade do ganho de capital que incidiria sobre a Zardust na venda direta. O único interesse das pessoas físicas acima referidas era deter as ações por um período fugaz e suficiente para a concretização da operação. Tudo previamente planejado para que fosse obtido um ganho tributário ilícito em operação de venda de ações que iria se realizar de toda forma;

3.6. Face às análises efetuadas, conclui-se que a reorganização societária sob análise é inoponível ao fisco pelo fato de que foi executada com finalidade de servir de mecanismo de "quebra" do valor de venda com o único intuito de promover redução da carga tributária. Para ser legítima, a reorganização societária deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou em escrituração. A análise não deve ser feita para cada negócio isoladamente, mas em relação conjunto de negócios encadeados como um todo. A operação na forma como feita, apesar de formalmente lícita, é desprovida de substância essencial ao negócio, vez que a vontade expressa materialmente não corresponde à subjetivamente acordada entre as partes. Trata-se de ato intrinsecamente vazio, cuja intenção única é contornar norma impositiva tributária. Caracterizado o abuso do direito conforme preceituado no art. 187 do Código Civil;

3.7. Pode-se se afirmar que a operação realizada não representou uma cisão parcial de fato, senão um simulacro desta, sendo ilícita do ponto de vista tributário, pois visou apenas a transferência de parcela de investimento detido para os sócios pessoas físicas, em operação artificial, sem propósito negocial, para que fosse submetida por ocasião da alienação, a carga tributária minorada. Nessa condição, o valor total da receita da venda, no montante de R\$ 453.950.500,00 deve ser atribuído totalmente à fiscalizada;

3.8. Abaixo a demonstração do cálculo do valor tributável que serviu de base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

DESCRIÇÃO	CONTABILIZADA (1)	EFETIVA (2)	DIFERENÇA ACRESCENTADA PELA RFB (2-1)
A – VALOR DA ALIENAÇÃO	108.948.120,00	453.950.500,00	345.002.380,00
B – VALOR PATRIMONIAL DAS AÇÕES TECONDI	11.296.390,28	47.069.292,82	35.772.902,54
C – GANHO DE CAPITAL A SER TRIBUTADO (A-B)	97.651.729,72	406.881.207,18	309.229.477,46
D – DESPESAS INCORRIDAS	3.891.950,72	15.931.865,73	12.039.915,01
E - VALOR TRIBUTÁVEL (C-D)			297.189.562,45

8. A contribuinte e os responsáveis tributários Washington e Yuri Barbeito foram cientificados por via postal em 28/08/2017 conforme Avisos de Recebimento (AR) às e-fls. 1453 a 1455. A responsável tributária Agnes Barbeito foi cientificada por via postal em 01/09/2017 consoante AR à e-fl. 1456. Os sujeitos passivos apresentaram suas impugnações em 25/09/2017, às e-fls. 1486 a 1566, 1899 a 1936, 1774 a 1819, e 1837 a 1882, respectivamente, instruídas pelos documentos às e-fls. 1567 a 1771, 1937a a 1951, 1820 a 1834 e 1883 a 1896, nesta sequência.

9. Em sessão de 16 de março de 2016, a 4ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 11-59.341 (e-fls. 1962/2021), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DO DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO.

A legislação tributária, salvo exceções específicas, não é estruturada na forma de uma listagem de infrações sujeitas a punição, mas sim de regras impositivas de conduta em matéria tributária as quais devem ser seguidas pelos sujeitos passivos. As infrações consistem no descumprimento dessas regras impositivas, sendo passíveis de penalidades previstas na legislação.

Na espécie, foi imputado ao contribuinte o descumprimento da regras relativas ao ganho de capital, com a tributação de apenas de parte da receita auferida na alienação. Não prospera, pois, a alegação de nulidade por ausência de dispositivo legal infringido.

APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL. CONCRETIZAÇÃO DA OPÇÃO.

A opção pelo pagamento por estimativa pode ser efetuada pelo: (i) pagamento do imposto ou (ii) pelo levantamento do respectivo balanço

ou balancete de suspensão. No caso a opção foi feita pelas duas formas mencionadas, razão pela qual há que se considerar que a apuração do lucro real é anual.

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO E SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. OBJETIVO ÚNICO DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. TRIBUTAÇÃO DE PARTE DO GANHO DE CAPITAL NA PESSOA FÍSICA DOS EX-SÓCIOS. PLANEJAMENTO ILÍCITO. DESCONSIDERAÇÃO DE EFEITOS TRIBUTÁRIOS DE ATOS.

A reorganização societária realizada com o uso de empresa veículo e sem propósito negocial, com finalidade única de transpor parte das ações negociadas para as ex-sócios pessoas físicas a fim obter redução da carga tributária incidente sobre ganho de capital na alienação de participação societária, em virtude da tributação na pessoa física ter alíquota mais favorável, representa planejamento tributário abusivo inoponível ao Fisco.”

10. A contribuinte e os responsáveis tributários Washington e Yuri Barbeito foram cientificados por via postal em 14/05/2018 conforme Avisos de Recebimento (AR) às e-fls. 2040 a 2042. A responsável tributária Agnes Barbeito foi cientificada por via postal em 16/05/2018 consoante AR à e-fl. 2043. A contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário em 11/06/2018 (fls. 2058/2062) e os responsáveis tributários Yuri Barbeito (e-fls. 2223/2286), Agnes Barbeito (e-fls. 2366/2429) e Washington (e-fls. 2509/2562) em 12/06/2018.

11. Em síntese, foram trazidas as seguintes alegações e pleitos:

ZARDUST

(i) Preliminarmente,

(a) **Nulidade do Acórdão da DRJ - Preterição do Direito de Defesa** - Dada a ausência de fundamentação no enfrentamento das razões articuladas pela Recorrente a respeito da jurisprudência firmada por este E. CARF sobre a opção legal de oferecer à tributação a devolução de capital social na própria pessoa jurídica ou nas pessoas físicas (artigo 22 da Lei nº 9.249/95), em plena violação às disposições contidas no art. 489, §1º, inciso VI, do Código de Processo Civil (CPC), no art. 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99 e no art. 24, do Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e, consequentemente, ao artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72;

(b) **Nulidade do Lançamento – Iliquidez e Incerteza no Cálculo do Montante Devido –**

(b.1) **Apuração indevida pela sistemática do lucro real anual: erro na eleição do momento do fato gerador** - Apesar de ter indicado na DIPJ/2013 a opção de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, essa opção não se concretizou pois não houve recolhimento dos referidos tributos no ano-calendário, não sendo atendida a condição do art. 3º, parágrafo único da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, a apuração deveria ter sido feita pela sistemática do lucro real trimestral, regra geral estabelecida no art. 1º da referida lei. Nesse sentido, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);

(b.2) **Indevida tributação do montante de R\$ 56.598.272,00 (“escrow”)** - Foi incluído na base de cálculo o referido montante, o qual não havia sido integralmente recebido à época do fato gerador, tributando-se renda que não estava disponível, econômica e juridicamente. A própria autoridade fiscal reconhece a indisponibilidade dos valores. Independente do regime de apuração, o imposto só pode ser exigido sobre o acréscimo patrimonial decorrente do efetivo ingresso financeiro. Nesse sentido, está o acórdão nº 2202- 002.859 do CARF;

(ii) No **Mérito**,

(a) **Ausência de Fundamento Jurídico para a Cobrança do Crédito Tributário Objeto do Presente Processo Administrativo** - A análise do TVF revela que a autuação fiscal não decorre de qualquer infração de lei, mas do inconformismo fiscal com relação ao modo pelo qual a contribuinte organizou suas atividades. As duntas autoridades fiscais e julgadoras não trouxeram, objetivamente, o fundamento jurídico para o lançamento originário deste processo. No mais, o ordenamento jurídico pátrio veda a desconsideração de negócios jurídicos válidos, haja vista o caráter de norma de eficácia limitada do artigo 116, parágrafo único, do CTN, conforme jurisprudência administrativa e judicial.

(b) **Erro na Identificação do Sujeito Passivo** - O sujeito passivo da obrigação tributária decorrente da apuração do ganho de capital é o vendedor dos bens e direitos. Assim, a contribuinte não pode ser coagida ao pagamento de IRPJ e de CSLL sobre o ganho de capital apurado na venda por pessoas físicas, sendo estas as únicas contribuintes legitimadas para o cumprimento da obrigação tributária nos termos do art. 117 do RIR/99;

E, ainda que não se admitisse as pessoas físicas como vendedoras, há que se considerar que o que foi questionado pela autoridade fiscal foi a transferência de ações da Tecondi para as pessoas físicas, a qual se deu em virtude da extinção da Zoroastro. Em toda a operação questionada a contribuinte participou apenas da etapa em que houve cisão parcial do seu ativo, sendo que o ganho de capital das pessoas físicas objeto do lançamento foi viabilizado por operação distinta (extinção da Zoroastro). Em razão disso, ainda que se admitisse a insurgência fiscal em face das operações praticadas, deveria ser atribuída à Zoroastro a sujeição passiva pelo adimplemento da obrigação tributária;

(c) **Da Legalidade e Legitimidade das Operações Realizadas – Ausência de “Planejamento Tributário Abusivo”** – O lançamento deve ser desconstituído em razão da legalidade e propósito econômico, societário e familiar das operações praticadas pela contribuinte. Tais operações não podem ser analisadas isoladamente, fora do contexto (negocial, societário e familiar) a que pertencem. É necessário analisá-las como um todo, ou seja, como um filme, e não "quadro a quadro", a fim de buscar a verdade dos fatos.

Não houve no caso planejamento tributário abusivo vez que:

(c.1) A cisão parcial empreendida pela contribuinte foi apenas a implementação do disposto no art. 229 da Lei n.º 6.404, de 1976;

(c.2) Conforme consta do TVF, todos os atos formais para a cisão parcial foram respeitados (Protocolo e Justificação de Cisão Parcial, Assembleia Geral, nomeação de peritos especializados para avaliação do patrimônio líquido da cindida, elaboração de laudo de avaliação), tanto que não houve questionamento nesse sentido pela autoridade fiscal;

(c.3) Ainda que o único objetivo fosse a redução da carga tributária, este E. CARF já decidiu diversas vezes no sentido de que são válidas as reorganizações societárias com a finalidade de transferir ganhos de capital da pessoa jurídica para seus acionistas. Conforme acórdãos citados, trata-se de opção legal pois o art. 22 da Lei n.º 9.249/1995, permite a entrega aos sócios de investimento (participação em pessoa jurídica) pelo valor patrimonial sem a incidência tributária mediante redução do capital, não havendo ilegalidade na opção por esta via para alcançar a tributação do ganho da venda da participação na pessoa física (sócio ou cotista).

(d) **Impossibilidade de ingerência da Receita Federal na atividade do contribuinte** - O fundamento dos lançamentos consiste no inconformismo da autoridade fiscal a respeito do modo pelo qual a contribuinte organizou suas atividades, entendendo que a alienação da participação deveria ter ocorrido diretamente pela contribuinte e não por meio das pessoas físicas. Havendo uma norma que permita à pessoa jurídica realizar operação de determinada forma, não se pode proibir o contribuinte de agir em conformidade com a legislação, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em fins arrecadatórios, sob pena de afrontar a liberdade do contribuinte de contratar, de exercer sua atividade econômica e de se auto-organizar, bem assim a autonomia de vontade das partes contratantes e a segurança jurídica, e a livre iniciativa. É legítimo o planejamento tributário quando se vale de meios não vedados expressamente em lei. Nesse sentido está a jurisprudência do CARF.

(e) **Necessidade de aproveitamento do imposto de renda recolhido pelas pessoas físicas** - Dos tributos lançados devem ser deduzidos de ofício os valores pagos pelas pessoas físicas, e, por consequência, devem ser cancelados os juros e a multa incidente sobre o montante total deduzido, vez que os recolhimentos foram efetuados antes de qualquer procedimento fiscal. Nesse sentido os acórdãos n.º 1103-001.016 e n.º 9101-002.609 do CARF.

(f) **Impossibilidade da multa qualificada** - Não houve fraude ou sonegação, cujo elemento indispensável é o dolo. Não restou comprovada a intenção de fraudar/sonegar. Não houve má-fé, dolo, vez que: (i) levou a registro todos os atos societários relacionados à operação, devidamente registrados e arquivados na Junta Comercial e analisados por órgãos competentes, como o CADE; (ii) apresentou todas as informações e documentos solicitados pela fiscalização; (iii) apresentou todas as declarações e obrigações acessórias. Ademais, ainda que a fundamentação seja a ocorrência de fraude/sonegação, não houve conluio, não restando caracterizado pela autoridade fiscal com quem a contribuinte teria ajustado supostos atos dolosos.

A contribuinte ter incorrido em "planejamento tributário", como entendeu a autoridade fiscal, não justifica a qualificação da multa de ofício conforme o entendimento do CARF;

A multa qualificada tem caráter confiscatório e não se adequa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

(g) **Ilegalidade/Impossibilidade de exigência de multa de ofício em caso de dúvida** – Caso se decida pela manutenção dos lançamentos pelo voto de qualidade, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração, sendo devida a aplicação do art. 112 do CTN para afastar a multa de ofício;

(h) **Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa** – À época dos fatos estava sujeita à sistemática de apuração de seu IRPJ e CSLL. Assim, tendo em vista que não estava sujeita à tributação em bases anuais, também não estava obrigada ao recolhimento das estimativas mensais, sendo inaplicável ao caso a multa isolada de 50% prevista no art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996; e

(h) **Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa** - a multa não é tributo, e só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo. A CSRF firmou entendimento quanto à não incidência de juros sobre a multa de ofício;

WASHINGTON, AGNES E YURI

As razões de defesa apresentadas na impugnação da Zardust **são ratificadas integralmente;**

(a) **Nulidade do Acórdão da DRJ – Preterição do Direito de Defesa** - O órgão julgador deixou de esclarecer os motivos que teriam levado a autoridade autuante reputar no neste caso a presença de interesse comum, caracterizador da aplicação do artigo 124, I, do CTN, e de atuação com excesso de poderes à lei ou estatuto social, caracterizador da aplicação do artigo 135, III, do CTN.

(b) Nulidade do lançamento por vício de fundamentação no que tange à responsabilidade/solidariedade - A autoridade fiscal não esclareceu quais os motivos que a teriam levado a entender haver interesse comum, caracterizador da aplicação do art. 124, I, do CTN, nem agido com excesso de poderes à lei ou estatuto social, caracterizador da aplicação do art. 135, III, do CTN. Sequer houve individualização da conduta de cada um dos supostos responsáveis;

Agnes figurava como sócia das empresas e como administradora apenas no papel, pois nunca participou ativamente de uma só deliberação em relação aos assuntos comerciais relativos à Zardust, o que se verifica das atas e alterações contratuais apresentadas no curso do presente processo administrativo.

Agnes e Yure Barbeito sequer poderiam praticar qualquer ato em nome da sociedade, tendo em vista que todos os poderes sempre foram reservados a Washington Barbeito na qualidade de diretor presidente e de usufrutuário dos direitos políticos e econômicos das cotas dos demais sócios;

Assim, (i) inexistente qualquer demonstração de ato personalíssimo doloso por si praticado; (ii) em relação a Agnes e a Yure Barbeito, não há qualquer comprovação de participação na diretoria ou na administração da Zardust, inclusive porque as cotas eram gravadas com usufruto em favor de Washington Barbeito; e (iii) inexistente qualquer demonstração de vínculo, responsabilidade ou ingerência sua com as supostas infrações de que a Zardust é equivocadamente acusada;

Evidenciada a ausência de fundamentação na imposição da responsabilidade/solidariedade, e já que a motivação é requisito dos atos administrativos (arts. 2º, § único, e 50, II, da Lei nº 9.784, de 1999), é inquestionável a existência de vício de fundamentação dos autos de infração, que os tornam nulos. Nesse sentido está o posicionamento do CARF;

(c) Inaplicabilidade do art. 124, I, do CTN - A expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que participam do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária, ou seja, se refere apenas àqueles que ocupem a mesma posição comum na relação jurídica questionada, que participem no fato que constitui a hipótese de incidência tributária; o que, no caso, não se verifica. Eventual e mero interesse fático de uma determinada parte não é suficiente para caracterizar o interesse comum, caso contrário, acabaria por se responsabilizar, indistintamente, todos os empregados de uma empresa que têm motivos para ter interesse na sua maior lucratividade para fins de manutenção de seus empregos e recebimento de salários, bônus, etc. Ademais, no caso não houve qualquer explicação de qual seria o interesse comum contido no cenário;

(d) Diferenças entre os institutos da solidariedade e da responsabilidade tributária - A solidariedade explicitada no art. 124, I, do CTN não é forma de eleição de responsável tributário, ou seja, de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles que já compõem o polo passivo. Necessária à existência de pluralidade

de contribuintes praticando a conduta ilícita descrita na regra-matriz de incidência (fato gerador) para a caracterização do art. 124, I, do CTN. A solidariedade é imputada a contribuintes. No âmbito da tributação sobre a renda, somente pessoas jurídicas possuem legitimidade passiva para incorrer no fato gerador do IRPJ e da CSLL, de modo que não há como sustentar o interesse comum entre pessoa jurídica e pessoa física. Inexiste no caso a pluralidade de contribuintes e, pois, a possibilidade de aplicar o art. 124, I, do CTN;

(e) Da confusão entre institutos de solidariedade que são excludentes entre si - Art. 124 (licitude) X Art. 135 (ilicitude) - A autoridade fiscal pretende responsabilizá-los por dois fundamentos que são excludentes entre si. Como o art. 124 aborda uma responsabilidade tributária no campo da licitude, o impugnante não poderá ser enquadrado nesse dispositivo sob o argumento de que foram praticados atos dolosos. Por outro lado, o art. 135, III, do CTN aborda a responsabilização no campo da ilicitude, sendo aplicável quando nos atos praticados pelos agentes nele mencionados esteja presente o dolo (que deve ser demonstrado objetivamente).

Assim, é manifesta a impossibilidade de se enquadrar como responsável com base no art. 124, I, do CTN, e ao mesmo tempo, no art. 135, III, do CTN, pois são fundamentações que não coexistem em harmonia. Conforme o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial (REsp) nº 1.305.856, enquanto o art. 124 traz solidariedade obrigacional, o art. 135 aborda ocorrência de infração. O CARF já se pronunciou nesse sentido (AC 1402-001.643);

(f) Inexistência de responsabilidade tributária do art. 135 do CTN - Da incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como devedora principal e a concomitante responsabilização de terceiros com fundamento no art. 135, III, do CTN - A responsabilidade do art. 135 do CTN é pessoal das pessoas nele indicadas, pois visa proteger a pessoa jurídica de atos praticados com excesso de poderes por indivíduos a ela ligados. Assim, não se pode admitir o paradoxo de se tributar, concomitantemente, os responsáveis pessoais e a pessoa jurídica. Nesse sentido jurisprudência do CARF. Em vista da impossibilidade de aperfeiçoamento do lançamento pelo julgador administrativo, não haverá alternativa a não ser o cancelamento do termo de sujeição passiva solidária. Requer-se o cancelamento integral dos autos por ser impossível a coexistência, em um mesmo processo, de lançamento em face de pessoa jurídica e de terceiros supostamente responsáveis tributários;

(f.1) Falta de comprovação do intuito doloso - Em nenhum momento a autoridade fiscal demonstrou os atos praticados com dolo pelo impugnante, elemento indispensável para a aplicação da responsabilidade do art. 135 do CTN. Quais teriam sido as infrações praticadas? Qual vínculo de fato possuía com a Zardust na época dos fatos geradores autuados (Agnes e Yure)? Quais foram os atos personalíssimos e dolosos praticados que correspondem a fraude à lei ou a excesso de poderes? Nenhuma dessas questões foi esclarecida pela autoridade fiscal. A prova do dolo seria, ademais, impossível no caso de Agnes e de Yure, vez que, conforme consignado pela autoridade fiscal, as cotas da Zardust por eles

possuídas eram gravadas com usufruto vitalício sobre direito a voto e a distribuição de lucros em favor de Washington, fazendo com que todas as decisões fossem tomadas exclusivamente por ele, além do que a ingerência de Agnes e Yure Barbeito como diretores somente era possível com a participação de Washington Barbeito (diretor presidente), conforme contrato social. Assim, como Agnes e Yure Barbeito nunca foram responsáveis pela tomada de decisões, não poderiam ter agido em desacordo a lei ou com excesso de poderes. No caso, a responsabilização está lastreada em mera presunção, o que é inadmissível para a aplicação do art. 135 do CTN. Nesse sentido, entendimento do CARF (AC 2403-002.559);

(f.2) Da não ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto - Não foram preenchidos os requisitos do art. 135 do CTN. Agnes e Yure Barbeito não tinham ingerência em relação aos assuntos da Zardust, seja porque apenas nus-proprietários de suas cotas, seja porque o contrato social não permitia que um diretor "sem designação específica" tomasse decisões em nome da sociedade. Não houve descrição e individualização de qualquer conduta concreta que teria sido praticada, limitando-se a autoridade fiscal a afirmações genéricas, que não guardam relação com as condutas específicas do CTN, deixando de apresentar qualquer documento capaz de comprovar e individualizar os atos praticados. Todos os atos praticados pela Zardust foram estritamente de acordo com a lei. Ainda que tivesse havido infração à lei, para a imputação de responsabilidade seria necessária a comprovação do dolo, o que não foi feito. O suposto não recolhimento de tributos não caracteriza uma infração à lei do art. 135 do CTN, conforme jurisprudência pacífica do STJ, havendo inclusive a Súmula nº 430. Além disso, o RE 1.101.728-SP, julgado na sistemática de recurso repetitivo, sedimentou esse entendimento de que a simples falta de pagamento do tributo não configura por si só situação para responsabilização subsidiária dos sócios. Tal decisão deve ser aplicada por economia processual, haja vista o disposto no art. 62, §2º do regimento interno do CARF;

(g) Inexistência de fraude e conluio - Impossibilidade de aplicação de multa qualificada - Para configurar fraude e sonegação é necessária a caracterização e comprovação do dolo, o que não ocorreu. No presente caso foram prestadas informações e fornecidos documentos à fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal.

Não há que se falar em conluio, pois a autoridade fiscal não comprovou tal prática. Ademais, a despeito da operação de cisão parcial para a Zoroastro ter sido lícita, legal, conforme 9ª alteração contratual Agnes e Yure Barbeito foram representados por Washington Barbeito na qualidade de usufrutuário das suas cotas, e detentor dos direitos políticos (voto) e econômicos (distribuição de lucros e dividendos), demonstrando-se, assim, que não deliberaram, pessoalmente, a cisão, não participando do ato supostamente fraudulento;

(h) Do princípio da pessoalidade da pena - Consoante preceito constitucional no art. 5º, XLV, nenhuma penalidade deve ser transferida da pessoa do condenado.

Assim, ainda que os créditos tributários em questão fossem devidos e passíveis de serem exigidos de si na qualidade de responsável solidário, deve-se ao menos ser afastada a multa indevidamente imposta.

12. A douta Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou, tempestivamente, contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 3407/3433) e, ao final, requer seja negado provimento *in totum* ao recurso da contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

13. Os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e cumprem os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Questões Preliminares

Da Inocorrência de Nulidades no Lançamento

14. Os Recorrentes, em sede de preliminar, suscitam a ocorrência de nulidade no procedimento fiscal e na r. decisão da DRJ por: (i) preterição do direito de defesa dada a ausência de fundamentação no enfrentamento das razões articuladas pelos Recorrentes a respeito da jurisprudência firmada por este E. CARF sobre a opção legal de oferecer à tributação a devolução de capital social na própria pessoa jurídica ou nas pessoas físicas e, da mesma forma, com relação à imputação de responsabilidade solidária; (ii) apuração indevida pela sistemática do lucro real anual: suposto erro na eleição do momento do fato gerador; e (iii) indevida tributação do montante de R\$ 56.598.272,00 (“escrow”).

15. Em vista de tais alegações, não é demais consignar que, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, o que não se verifica no presente caso.

16. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10 e 59, *verbis*:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

“ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

17. No presente caso, não constato qualquer nulidade formal ocasionada pela inobservância do disposto nos artigos 10 e 59, tampouco dos requisitos constantes do artigo 5º, incisos V e XXXIII, da Constituição Federal e artigo 142 do Código Tributário Nacional.

18. Da análise dos autos, evidencio que houve a descrição detalhada do fato gerador dos tributos, assim como de seu enquadramento legal. Do mesmo modo, restou indicado os motivos e a respectiva capitulação legal para imputação da responsabilidade solidária. A matéria, a determinação da exigência tributária e o fundamento da imputação de responsabilidade tributária estão perfeitamente identificados tanto nos AIIMs como no TVF (e-fls. 1294/1435).

19. Os Recorrentes notoriamente compreenderam a imputação que lhes foi imposta e não tiveram seu direito de defesa cerceado, ao passo que apresentaram impugnação administrativa e recurso voluntário para contrapor as exigências, o que demonstra de forma inequívoca seu pleno conhecimento do processo fiscal.

20. Vejam que, os ora Recorrentes não podem confundir sua discordância e/ou inconformismo advindo da lavratura dos autos de infração e da imputação de responsabilidade solidária com o efetivo cerceamento do seu direito de defesa.

21. No curso do presente PAF, não foram criados impedimentos ou limitações ao contraditório efetivo e inexistem obscuridades nos fundamentos de fato e de direito que embasaram o lançamento ou a apuração do crédito tributário.

22. No mais, as matérias aqui suscitadas em sede de preliminar são, claramente, questões de mérito que serão abordadas em momento oportuno neste voto, já que, em se confirmando as inconsistências alegadas, estas poderão ensejar improcedência parcial ou total do lançamento, mas não a sua nulidade.

23. Do exposto, devem ser afastadas *in totum* as arguições de nulidade.

Questões de Mérito

I. Do Alegado erro na Eleição do Momento do Fato Gerador

24. Como primeiro argumento trazido em sede de preliminar (aqui tratado como matéria de mérito), os Recorrentes defendem ter havido erro na eleição do momento do fato gerador.

25. Segundo alegado, apesar do contribuinte ter indicado na DIPJ/2013 a opção de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, essa opção não se concretizou, pois não houve recolhimento dos referidos tributos no transcorrer do ano-calendário, não sendo atendida a condição do art. 3º, parágrafo único da Lei nº 9.430, de 1996. Em virtude disso, entendem que deveria ter sido adotado o lucro real trimestral, regra geral estabelecida no art. 1º da referida lei.

26. De fato, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, estabelece que a opção pela tributação a partir do lucro real anual será manifestada com o pagamento do imposto apurado por estimativa. Confira-se:

“**Art. 3º** A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.”

27. Contudo, tal disposição interpretada de forma literal, isolada dos demais dispositivos da norma, é incompatível com a hipótese em que o contribuinte optante pelo lucro real anual deixa de pagar estimativa no transcorrer do ano-calendário em virtude de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução, conforme previsão contida no art. 2º da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 35 da Lei nº 8.981/95:

Lei nº 9.430/96

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (grifou-se)

Lei nº 8.981/95

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

28. Concordo com o voto condutor da DRJ ao consignar que “*interpretando de forma sistêmica o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96 c/c o art. 2º da mesma lei, e com o art. 35 da Lei nº 8.981/95, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 93, de 1997, vigente à época do fato gerador, esclarece em seu art. 17, §1º, que a opção pelo pagamento por estimativa pode ser efetuada pelo: (i) pagamento do imposto ou (ii) pelo levantamento do respectivo balanço ou balancete de suspensão*”. Vejamos o teor do citado artigo 17, §1º:

“Art. 17. A adoção do pagamento trimestral do imposto, a que se refere o §1º do art. 2º, pelas pessoas jurídicas que apurarem o imposto pelo lucro real, ou a opção pela forma de pagamento por estimativa, a que se referem os arts. 3º a 10, será irretroatável para todo o ano-calendário.

§ 1º A opção pelo pagamento por estimativa será efetuada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário, ainda que intempestivo, ou com o levantamento do respectivo balanço ou balancete de suspensão. (grifou-se)

29. Na espécie, conforme Fichas 11 e 16 da DIPJ, às fls. 261 a 266 e 267 a 271, respectivamente, o contribuinte efetuou o cálculo das estimativas de IRPJ e de CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução em todos os meses do ano-calendário 2012, tendo apurado IRPJ e CSLL a pagar por estimativa apenas nos meses de maio a agosto.

30. Além disso, conforme extrato às fls. 1960 a 1961, obtido pelo I. Relator da DRJ junto ao sistema Documentos de Arrecadação, o contribuinte efetuou recolhimentos nos montantes exatos das estimativas apuradas na DIPJ.

31. Assim, seja por qualquer um dos critérios estabelecidos em norma, pagamento ou levantamento do balanço/balancete de suspensão, não há dúvidas de que foi devidamente formalizada a opção pela apuração com base no lucro real anual.

32. Logo, considero improcedente o pleito trazido pelos Recorrentes.

II. Da Legitimidade da Operação de Redução de Capital no Caso Concreto

33. Conforme relatado, de acordo com o entendimento presuntivo das duntas autoridades fiscais e julgadoras, a Recorrente teria praticado “planejamento tributário abusivo” com o objetivo de reduzir ilegalmente a tributação incidente sobre o ganho de capital na venda da participação societária da Tecondi.

34. Pontue-se que a Delegacia de Julgamento trouxe no acórdão recorrido as mesmas conclusões para manter os autos de infração originários do presente processo administrativo (vide, por exemplo, e-fls. 2000, 2006 e 2007 dos autos).

35. Ocorre que, *in casu*, considero que houve efetiva inobservância pelas duntas autoridades no presente caso da autorização contida no artigo 22 da Lei nº 9.249/95, embora decisão recorrida aponte que esta não seria a discussão no presente caso.

36. No entender da Fiscalização, chancelado pela Delegacia de Julgamento, a infração cometida teria sido a utilização de empresa-veículo (simulação) com o objetivo de transferir as ações então detidas pela Recorrente para posterior alienação pelas pessoas físicas, que se sujeitavam a alíquota menor na tributação do ganho de capital.

37. Diante dessas ponderações iniciais, vale trazer breves considerações acerca de eventual enquadramento da conduta praticada pela Recorrente como planejamento tributário abusivo, do que decorre o enquadramento da conduta como fraude (para fins de imputação da multa qualificada de 150%), mediante a ocorrência de simulação. Adjetivos utilizados tanto pela autoridade fiscal como pela autoridade julgadora.

38. Como é cediço e resguardado na Constituição Federal, o direito a livre iniciativa deve ser observado para que, de um lado se respeite a possibilidade de o contribuinte se auto-organizar e gerir com eficiência suas atividades empresariais e, de outro, se preserve a justa arrecadação tributária.

39. Da mesma forma que o tributo é a principal fonte de receitas para manutenção do Estado, a preservação da ordem econômica também assume protagonismo constitucional para fins de garantir o pleno atendimento ao interesse público primário. Sem atividade produtiva, não se arrecada.

40. Nas palavras de Gustavo Binbenbojm¹, “a definição do que é interesse público, e de sua propalada supremacia sobre os interesses particulares, deixa de estar ao inteiro arbítrio do administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional entre os direitos fundamentais e outros valores de interesse metaindividuais constitucionalmente consagrados”.

¹ BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: Revista de Direito Administrativo (RDA), v. 239, jan/mar. 2005. Rio de Janeiro, p. 8. Disponível em: <https://goo.gl/LLUkGQ>. Acesso em: 10/05/2019.

41. De fato, o direito administrativo deve ser explicado a partir da proporcionalidade e não mais da supremacia e o dito interesse público prescinde da associação dos interesses públicos e particulares.

42. Celso Antônio Bandeira de Mello² apresenta a noção de interesse público como a projeção de interesses individuais e privados no plano coletivo. O doutrinador rejeita a dissociação dos conceitos ao enfatizar a existência de ligação entre os interesses públicos e privados. Sabemos que não é fácil desconstruir velhos paradigmas, mas é evidente que o Estado brasileiro precisa se organizar para proteger, promover e compatibilizar direitos individuais e interesses gerais da coletividade para atender de forma efetiva os ditames constitucionais.

43. Especialmente em tempos de crise, a balança deve estar equilibrada e esta relação público-privada não deveria gerar antinomias, mas conformações. A manutenção e ampliação da atividade empresarial e, conseqüentemente, da ordem econômica é valor constitucional garantidor do desenvolvimento do país.

44. Assim sendo, esta relatoria tem plena convicção de que o contribuinte não está obrigado a, no curso do exercício das suas atividades empresariais, optar pela forma tributariamente mais onerosa, tampouco deverá pagar o maior imposto possível.

45. Feitas essas considerações, vamos aos aspectos jurídico-tributários propriamente ditos.

46. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN³, não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

47. No ano-calendário de 2002, houve tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio dos artigos 13 e 14, da Medida Provisória nº 66/2002.

48. A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a descon sideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "**falta de propósito comercial ou abuso de forma**". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53 e ss.

³ CTN, "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

49. O objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

50. E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar os efeitos do citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

51. O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é autoaplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

52. Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto,

inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) **não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro** e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento⁴.

53. No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil⁵ ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o *animus* de regular relações de direito privado e não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária.

54. De acordo com Paulo Ayres Barreto⁶ os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são necessariamente os mesmos, enquanto em relação às normas cíveis "*aceita-se com maior tranquilidade a dilargação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)*", em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.

55. No mais, Humberto Ávila⁷, ao tratar da eficácia do Código Civil na legislação tributária, fez questão de registrar que para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, "o novo Código Civil não importa". Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas tributárias específicas (princípio da especialidade). Logo, a repercussão tributária do Código Civil é restrita.

56. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo. Logo, resta nítida a impossibilidade de as doutas autoridades fiscais e julgadoras buscarem tais fundamentos para a manutenção do auto de infração⁸.

⁴ Para Ricardo Lobo Torres, o objetivo das normas gerais de controle de planejamentos tributários seria "combater o abuso do direito em suas diversas configurações: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência do fato gerador". TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In Rocha, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240-241.

⁵ CC, "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. Elisão Tributária: Limites Normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2008, p. 215.

⁷ ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

⁸ Maiores aprofundamentos em SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. In Revista de Direito Tributário Atual, nº 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349. NETO, Luis Flávio. Teorias do "Abuso" no Planejamento Tributário. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Faculdade da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2011, p. 141 e ss.

57. A partir destes pressupostos, neste caso concreto caberia, em havendo efetiva conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória⁹ (evasão fiscal), a aplicação e motivação fático-probatória à luz do artigo 149, inciso VII, do CTN¹⁰, o que não ocorreu.

58. Dito isso e em análise da capitulação e motivação do presente auto de infração, verifico que a douta autoridade fiscal não cuidou de (i) capitular a suposta infração nos termos do artigo 116, do CTN (pendente de regulamentação) ou do artigo 149, VII, do CTN (hipóteses de dolo, fraude e simulação); e (ii) trabalhar a construção técnica pertinente a demonstrar a existência do elemento doloso apto a configurar determinada conduta como “abusiva”. **Limitou-se apenas a fundamentar a autuação em suposta violação aos dispositivos de lei genéricos para imposição do IRPJ e da CSLL.**

59. É incontroverso aqui, alias, que os supostos responsáveis solidários (pessoas físicas) apuram e pagaram o ganho de capital respectivo.

60. Logo, na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal - ainda que, *in casu*, tenham sido demonstradas razões extratributárias relevantes (existência de propósito negocial)-, **não há que se falar em abuso e/ou ocorrência de simulação**, tampouco considerar a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício.

61. No mais, aqui sequer deveria ser ventilada a ocorrência de planejamento tributário, vez que estamos diante de opção fiscal e de acordo com Marco Aurélio Greco¹¹ “*as opções fiscais estão fora do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha*”, podendo um caminho “*ser menos oneroso do que o outro*”.

62. **Não é o caso**, mas ainda que motivado pela economia tributária (leia-se boa gestão corporativa), são legítimos os atos praticados pelo contribuinte quando estes são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. Nesse sentido, vale referenciar o seguinte julgado deste E. CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os

⁹ Não é demais registrar que sequer foi aventada a ocorrência de simulação.

¹⁰ CTN, "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, 2ª ed. São Paulo: Dialética, p. 100.

atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”

(Acórdão nº 1302001.713, Rel. Cons. Hélio Eduardo de Paiva Araújo, J: 25/03/2015).

63. No caso concreto, conforme será evidenciado a seguir, estamos diante de operação com propósito negocial, onde não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. Definitivamente, não estamos diante de condutas abusivas e/ou simuladas.

64. A partir dessas considerações técnicas, retomo a análise das circunstâncias fático-probatórias que fortalecem o racional acima exposto e, para tanto, vale referenciar o resumo da operação praticada pela ora Recorrente constante do **item 6 deste voto** (e-fls. 2058/2062) em cotejo com os pontos levantados pela d. DRJ a fim de evidenciarmos a plausibilidade da operação, leia-se da opção fiscal exercida.

III. Da Existência de Propósito Negocial

65. Ao contrário do que sustentou a douta DRJ no acórdão recorrido (fl. 1.998 dos autos), a operação de venda das ações da Tecondi detidas inicialmente pela Recorrente não decorreu de um planejamento tributário, uma vez que foi realizada com base em propósitos extrafiscais e, caso o intuito fosse apenas obter o alegado benefício fiscal (redução do tributo sobre ganho de capital), sequer seria necessária tal operação.

66. Explico. Diferente do que faz crer a acusação fiscal, a contratação da Vergent Partners não materializa que a intenção de alienar as ações da Tecondi seria da Recorrente. Na realidade, restou evidenciado que a contratação da assessoria é fruto da intenção de Washington Barbeito e de Agnes e Yuri Barbeito (sócios da Communi Consenso) de alienar suas participações na Tecondi.

67. Portanto, considero equivocada a ideia de que a operação teve início apenas com a assinatura do contrato de compra e venda. E, mesmo com a celebração do referido contrato com a Aba Infra em 19/03/2012, o negócio jurídico não só estava cercado de incertezas e condições para sua concretização como também encontrava diversos óbices.

68. Conforme relatado, os membros da família constituída no primeiro matrimônio de Washington Barbeito, sócios da Zig-Veda, discordavam dos termos da alienação em questão, de modo que passaram a empreender inúmeros esforços para impedi-la.

69. Vejam que, a negociação prévia é pressuposto da operação e não há qualquer sentido fático-probatório utilizar essa circunstância para considerá-la fraudulenta. Se a negociação a *posteri* fosse condição *sine qua non* para fins de aceitar o negócio como legítimo, estaremos admitindo que (i) a própria autoridade fiscal pode


interferir no negócio; e (ii) as partes envolvidas precisam “suportar” ao invés de evitar que os sócios da Zig-Veda impeçam a concretização do negócio por meio do exercício do direito de preferência.

70. Ao analisar tal questão, a DRJ apontou como suposto elemento a comprovar que a cisão da Recorrente não teria decorrido de um conflito familiar, mas teria sido a causa deste, o fato de que a minuta do contrato de compra das ações da Tecondi tinha, inicialmente, todas as pessoas físicas da família Barbeito como vendedores (isto é, sem a Recorrente) e, ao final, foi alterado, com a inclusão da Recorrente no lugar dos sócios da Zig-Veda, de forma a supostamente “escantear” a família do primeiro casamento (e-fls. 2002 e 2003).

71. Realmente, a minuta do contrato colocou como vendedores todas as pessoas físicas da Família Barbeito porque estas que alienariam as ações da Tecondi. Entretanto, conforme esclarecido pela ora Recorrente, “*por divergências quanto aos termos da alienação, os membros da família constituída no primeiro matrimônio de Washington Barbeito, sócios da Zig-Veda, passaram a se opor ao negócio. Em vista deste contexto, houve a aludida alteração nas minutas dos contratos de forma a viabilizar a alienação das ações da Tecondi*”.


72. Vejam que, diferente do que consta do r. acórdão recorrido, o contrato de compra e venda (e-fls. 759/799 dos autos) indica como vendedores das ações da Tecondi a Recorrente e as pessoas físicas Washington Barbeito, Agnes Barbeito e Yuri Barbeito e não somente a Zardust (ora Recorrente). Confira-se:

Esta página de assinatura integra o Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças celebrado entre Libra Holding S.A., Zardust Empreendimentos Marítimos Ltda., Washington Barbeito de Vasconcellos, Agnes Dagmar Bullentini Barbeito de Vasconcellos e Yuri Bullentini Barbeito de Vasconcellos em 16 de fevereiro de 2012



ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARÍTIMOS LTDA.


Por: Yuri Bullentini Barbeito de Vasconcellos

Cargo: Procurador


WASHINGTON BARBEITO DE VASCONCELLOS

Por: Yuri Bullentini Barbeito de Vasconcellos


AGNES DAGMAR BULLENTINI BARBEITO
DE VASCONCELLOS


YURI BULLENTINI BARBEITO DE
VASCONCELLOS

(fl. 799 dos autos)

73. Neste contexto, em 13/04/2012, o Sr. Antonio Washington Barbeito de Vasconcellos (filho do primeiro casamento do Sr. Washington e cotista da Zig-Veda) **notificou extrajudicialmente a Recorrente do repúdio à venda da Tecondi** (doc. 03, Impugnação):

Venho fazer notificação extrajudicial, referente a venda de ações da companhia TERMINAL PARA CONTEINERES DA MARGEM DIREITA S.A. (“TECONDI”) e pertencentes a empresa ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARITIMOS LTDA. (“ZARDUST”) , com o objetivo de ressaltar os seguintes aspectos.

O senhor, doador usufrutuário das quotas da “ZARDUST”, não pode alienar e nem deteriorar as quotas doadas da “ZARDUST” ou as referidas ações da “TECONDI” sem a expressa anuência dos donatários das quotas da “ZARDUST”, porque o senhor não é proprietário da totalidade das quotas da “ZARDUST” e nem da totalidade das referidas ações da “TECONDI”.

74. Tal notificação extrajudicial foi seguida do ajuizamento da Medida Cautelar nº 0155838-11.2012.8.19.0001, em 17/04/2012, por meio da qual os sócios da Zig-Veda requereram a suspensão da alienação da participação societária da Tecondi, bem como o bloqueio de todos os valores recebidos em razão da venda (doc. 04, Impugnação, e-fls.). Segue abaixo transcrito:

“57. Diante de todo exposto, os Autores requerem a V. Exa.:

(a) Seja deferida, liminarmente, *inaudita altera pars*, medida cautelar para:

- a. suspender quaisquer atos de alienação da participação societária da ZARDUST no TECONDI, até que estejam esclarecidos os detalhes dessa operação e observados os direitos dos Autores, em especial a sua autorização para venda, comunicando-se incontinenti o deferimento da liminar aos réus, especialmente ao quarto e ao quinto réus, eventuais compradores segundo as notícias veiculadas na imprensa;
- b. subsidiariamente, caso já tenha sido concluída a operação de venda, que seja suspensa a sua eficácia, bloqueando-se todos os valores porventura já recebidos ou que ainda venham a ser recebidos como resultado dessa alienação, até que estejam esclarecidos os detalhes dessa operação e observados os direitos dos Autores, em especial a sua autorização, comunicando-se incontinenti o deferimento da liminar aos réus, especialmente ao quarto e ao quinto réus, eventuais compradores segundo as notícias veiculadas na imprensa;”

75. Evidencio que o Sr. Washington detinha o poder de administração da Recorrente, tanto é que conseguiu seguir adiante com as negociações de venda das ações. No entanto, tal constatação não garante que o negócio seria concretizado. Diferente do consignado pelas duntas autoridades fiscais poderia a liminar concedida em 1ª instância ser modificada quando da sentença ou quando do julgamento de 2ª instância.

76. Conforme consignado pela ora Recorrente, “*se algum julgador decidisse que seria necessário “suspender quaisquer atos de alienação da participação societária da*

ZARDUST na TECONDI” ou que deveria ser feito o bloqueio de “todos os valores porventura já recebidos ou que ainda venham a ser recebidos como resultado dessa alienação”, como pedido na ação judicial proposta pelos membros do primeiro matrimônio de Washington, sem qualquer sombra de dúvida o negócio estaria comprometido”.

77. No mais, reitera que “o que estava em jogo para o Washington era uma dívida de R\$ 1 bilhão com o BNDES que precisava ser prontamente quitada, motivo pelo qual para ele qualquer hipótese de o negócio não acontecer ou de atrasar muito se mostrava altamente prejudicial”¹².

78. Logo, fica claro que a realização da operação aqui em análise tinha por principal objetivo evitar que as ofensivas dos membros do primeiro matrimônio do Sr. Washington levassem os ora Recorrentes a danos financeiros e econômicos expressivos, inclusive, diante do descumprimento do acordo para quitação da dívida com o BNDES.

79. Mas não é só, constato que a escolha da Zoroastro para incorporação da parcela cindida respeitou as disposições constantes do **artigo 229, da Lei nº 6.404/76**, o qual determina que, nos casos de cisão parcial, a parcela cindida deve ser transferida para uma outra sociedade (constituída para este fim ou já existente). Confira-se o teor do citado dispositivo:

“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

§ 2º Na cisão com versão de parcela do patrimônio em sociedade nova, a operação será deliberada pela assembleia-geral da companhia à vista de justificação que incluirá as informações de que tratam os números do artigo 224; a assembleia, se a aprovar, nomeará os peritos que avaliarão a parcela do patrimônio a ser transferida, e funcionará como assembleia de constituição da nova companhia.

§ 3º A cisão com versão de parcela de patrimônio em sociedade já existente obedecerá às disposições sobre incorporação (artigo 227).

§ 4º Efetivada a cisão com extinção da companhia cindida, caberá aos administradores das sociedades que tiverem absorvido parcelas do seu patrimônio promover o arquivamento e publicação dos atos da operação; na cisão com versão parcial do patrimônio, esse dever caberá aos administradores da companhia cindida e da que absorver parcela do seu patrimônio.

¹² De acordo com Yuri, em resposta à intimação formulada no curso da fiscalização (e-fls. 351), "Washington Barbeito estava, concomitante a venda, em negociações para quitar um débito de elevado valor perante o BNDES (proc. n.º 2006.51.01.003211-3 e n.º2006.51.01.003212-5). Mais de 130 milhões oriundos da venda foram utilizados pelo sócio Washington Barbeito imediatamente para quitar a referida dívida com o Banco BNDES".

§ 5º As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)”

80. Tal fato é retratado pelo Protocolo de Justificação de Cisão parcial da Zardust (e-fls. 143 a 151 dos autos):

CONSIDERANDO QUE:

- i) a presente proposta de cisão parcial da Zardust está inserida em projeto de reorganização societária envolvendo as Partes e visa à melhor organização de suas atividades em razão da segregação dos investimentos e dos sócios, bem como ao aumento de eficiência econômica das Partes na gestões dos seus respectivos patrimônios;

(...)

1.1 Operação Pretendida. O presente instrumento tem por objeto estabelecer os termos e condições pelos quais a Zardust será, na presente data, parcialmente cindida, com a versão de parcela do seu patrimônio para a Incorporadora, nos termos dos artigos 227 e 229 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, bem como dos artigos 1.116 a 1.118 do Código Civil (“Cisão Parcial”).

81. Diante de motivações societárias e negociais, a cisão parcial da ora Recorrente mostrou-se necessária e, por conseguinte, a constituição da empresa Zoroastro para receber a parcela cindida. Tendo a dinâmica negocial respeitado o citado art. 229, da Lei nº 6.404/76, considero ser legítima a razão de ser da Zoroastro na operação em exame.

82. No mais, ao contrário do que foi defendido no acórdão recorrido (e-fls. 1999/2000), a Zoroastro foi adquirida após a assinatura do contrato de compra e venda para ser utilizada, caso se identificasse a possibilidade de conflitos na concretização do negócio (o que de fato ocorreu).

83. No tocante à extinção da sociedade Zoroastro, a Recorrente demonstrou em sede de Impugnação que, após a incorporação da parcela cindida, nos termos do artigo 229 da Lei nº 6.404/76, não havia mais *affectio societatis* para a existência da Zoroastro, tendo em vista que a vontade dos sócios em compor a empresa estava comprometida pelo processo de divórcio do 2º casamento do Sr. Washington, com a Sra. Agnes.

84. Considero natural a extinção da Zoroastro na medida em que as operações foram praticadas até que fosse alcançado o fim almejado, qual seja a alienação de parte da participação societária da Tecondi. É um tanto lógico que o Sr. Washington e a Sra. Agnes permanecessem na mesma sociedade até que fosse completamente viabilizado o negócio, sob pena de comprometer a venda. Logo, considero irrelevante a alegação do fisco no sentido de que

divórcio havia sido protocolado em 28/07/2011, antes das operações em comento. De igual modo, o fato da Zoroastro não ter sido a vendedora de 38% das ações da Tecondi, não tem o condão de caracterizar tal companhia como “empresa veículo” ou “de papel”, conforme pretendeu as duntas autoridades fiscais.

85. Ainda com relação à extinção da Zoroastro, seguida da transferência (devolução) das cotas às pessoas físicas, destaca-se que o artigo 22 da Lei nº 9.249/95 dispõe, de forma expressa, sobre a possibilidade de a pessoa jurídica transferir, a título de **devolução de capital**, bens e direitos aos seus respectivos acionistas avaliados pelo valor contábil ou de mercado, *verbis*:

“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.**” (g.n.)

86. Da leitura do dispositivo é possível verificar que o legislador, ao elaborar a norma, buscou tratar dos efeitos tributários aplicáveis a todas e quaisquer operações que acarretem em uma **devolução de capital** aos acionistas.

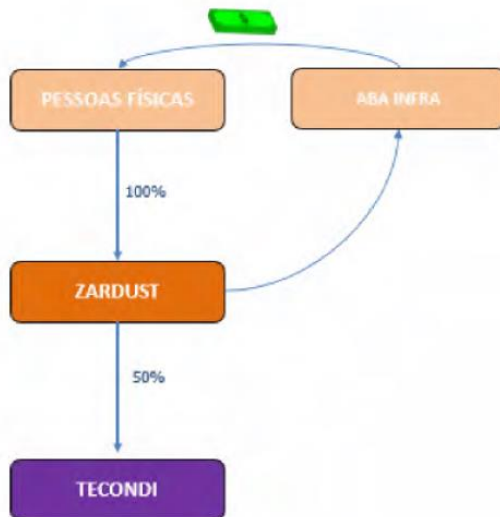
87. Considero que a devolução de capital não é um instituto jurídico em si, mas um efeito que pode decorrer de diferentes operações societárias, como por exemplo, a **redução de capital**, a **cisão parcial** e a **dissolução**, tal como ocorrido no caso concreto.

88. Sobre esse aspecto, a própria Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta Disit (SRRF) nº 46, de 11/04/2013, firmou o entendimento de que “*Na dissolução parcial de sociedade, com devolução do capital em bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem transferidos 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. A devolução de capital será tributada na pessoa jurídica que a está realizando, quando efetuada a valor de mercado*” (grifos nossos).

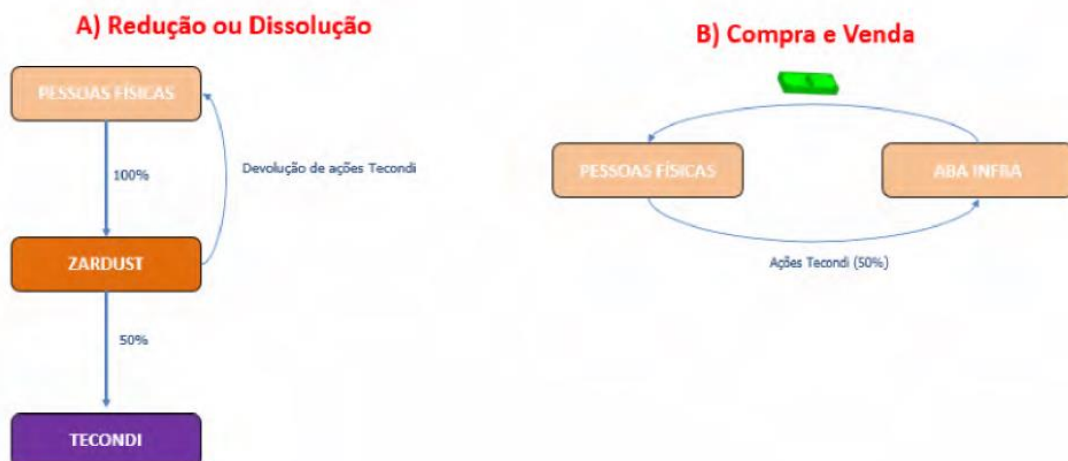
89. Ainda assim, a ora Recorrente cuida de demonstrar que **nem a cisão parcial da Recorrente, nem a participação da Zoroastro (como suposta empresa veículo), eram necessárias para que se obtivessem os efeitos fiscais questionados**, o que acaba por reforçar o fato de que tais operações têm propósito negocial. Vale conferir:

“(…) caso se buscasse unicamente recolher o ganho de capital com a alienação das ações da Tecondi à alíquota de 15%, existiam duas outras formas mais simples para se chegar a este resultado:

1) Alienação das Ações da Recorrente Direto pelas Pessoas Físicas



2) Devolução de Capital a Valor Contábil ou Dissolução da Recorrente



Utilizando-se as palavras trazidas no relatório do acórdão recorrido, constata-se que a operação fiscalizada foi muito mais “complexa e onerosa” (fl. 1.969 dos autos), do que as hipóteses vistas acima.

Deste modo, se os efeitos fiscais das hipóteses acima e da operação questionada nestes autos são os mesmos (isto é, tributação do ganho de capital à alíquota de 15%), mas os custos de implementação das referidas hipótese era imensamente menor, resta evidente

que os sócios da Recorrente não optaram por implementar tal operação em razão do seu resultado fiscal, **motivo pelo qual devem ser afastadas as ilações no acórdão recorrido no sentido de que a cisão da Recorrente ou a Zoroastro eram necessárias/imprescindíveis para se obter o efeito fiscal questionado (vide fls. 2.000, 2.004, 2.005, 2.006 e 2.007 dos autos).**

90. De acordo com as razões e demonstrações supra, fica claro que as operações praticadas ocorreram em razão da existência de motivos extrafiscais legítimos e, de fato, **não eram necessárias para que se obtivessem os efeitos fiscais questionados.**

91. Adicionalmente as questões fáticas aqui trabalhadas, insta trazer breves comentários sobre a jurisprudência deste E. CARF, vez que o inconformismo das duntas autoridades fiscal e julgadoras está **relacionado ao oferecimento à tributação do ganho de capital nas pessoas físicas.**

92. Vejam que, caso o fisco federal aceitasse tal opção legal, a suposta utilização da empresa-veículo sequer poderia justificar a presente cobrança, pois tal operação não atrai qualquer tipo de redução tributária, propriamente.

93. E, ainda que o único objetivo almejado fosse a redução da carga tributária (o que não se verifica *in casu*), **este E. CARF vem decidindo no sentido de que são válidas as reorganizações societárias com a finalidade de transferir os ganhos da pessoa jurídica para os seus acionistas/sócios.** Alias, essa relatoria têm julgados nesse sentido: **Caso Eyedo**, AC n.º 1201-002.584, sessão de 21/09/2018 e **Caso Cerradinho**, AC n.º 1201-002.082, sessão de 15/03/2018.

94. Sobre o tema, considero relevante fazer referência ao Acórdão n.º 1401-002.307, julgado em 15/03/2018, cuja ementa segue abaixo transcrita:

“REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI N.º 9.249 DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei n.º 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.

[...]

Não seria lógico exigir ganho de capital quando os bens e direitos fossem entregues pelo valor de mercado na integralização de capital social e não se admitir a devolução destes, aos acionistas, pelo valor contábil.

INTERESSE PROTEGIDO E NORMA INDUTORA DE COMPORTAMENTO.

É juridicamente protegido o procedimento levado a efeito pelas Companhias e seus acionistas por meio do qual se devolve a estes, pelo valor contábil, bens e direitos do ativo da pessoa jurídica (art. 22, caput, da Lei n.º 9.249, de 1995).

[...]

Ademais, o fato de os acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, com cláusulas suspensivas, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, se constitui em procedimento expressamente previsto no direito brasileiro. (...)” (grifos nossos)

95. Em razão da pertinência com que guarda com o presente caso, cumpre destacar o **Acórdão nº 1201-002.08224** (“Caso Cerradinho”), por meio da qual esta E. Turma Julgadora, em sua antiga composição, analisou operação societária que também foi precedida de cisão parcial para a segregação dos ativos a serem devolvidos aos sócios acionistas, tendo concluído pela legitimidade do procedimento adotado pelo contribuinte.

96. Nesse sentido, cumpre destacar o seguinte trecho do voto condutor do acórdão que ilustra o posicionamento adotado:

“Sustenta a Fazenda Nacional à luz do TVF, que o abuso praticado está na cisão parcial de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR), que atribuiu as ações para os demais sócios pessoas físicas, conferindo aos membros da Família Fernandes a pretendida participação societária na JARSY com o único objetivo de tributar o ganho de capital nas pessoas físicas, que passaram a deter o capital social. Sendo este o ponto abusivo do planejamento, é correto considerar a Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR) a verdadeira contribuinte (fl. 2303).

70. Contudo, é certo que, **só caberia cogitar inexistência de causa à cisão de Cerradinho Holding S/A (CERRAPAR) se, por hipótese, o patrimônio cindido (ou recursos equivalentes) tivesse retornado a ela.** Conforme visto acima, tal fato não ocorreu. Ela deixou de deter ativos e desobrigou-se de passivos. Houve, portanto, conferência patrimonial.” (grifos nossos)

97. Como se vê, o determina a validade da devolução de bens precedida de cisão é o retorno da parcela cindida para a sociedade.

98. No presente caso, tal como ocorreu no precedente acima mencionado, **a parcela cindida (ações da Tecondi) não retornou para a Recorrente**, pois foram remetidas para os sócios, pessoas físicas, após a extinção da sociedade Zoroastro.

99. Destaque-se que, em 15/05/2017, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF também reconheceu, por unanimidade, ao dar efeitos infringentes a Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte no processo nº 16561.720079/2015-68 (Caso SSTOWERS, Acórdão nº 1201002.149, sessão de 15/05/2018), a possibilidade de se realizar a devolução de capital por intermédio de cisão. Segue ementa e prolação da decisão:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Data do fato gerador: 31/03/2011

DEVOLUÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIETÁRIO.
SÓCIO PESSOA FÍSICA.

Correta a devolução do capital societário, na forma de bens, ao sócio investidor, que se retira da sociedade e da atividade.

DEVOLUÇÃO DE PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIETÁRIO. BENS.

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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/03/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. LAPSO MANIFESTO.

Constatada, mediante embargos de declaração, a ocorrência de obscuridade, omissão, contradição ou lapso manifesto, deve-se proferir novo Acórdão, para retificar o Acórdão embargado. Inteligência do art. 66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2011

SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZADA.

E fica descaracterizado que se tratou de simulação, ou operação artificialmente engendradas visando a venda da empresa e de artifício a fim de que a tributação do ganho de capital na venda da parcela entregue ao sócio dissidente fosse tributada na pessoa física deste e não pela atuada, se o sócio dissidente se retira da atividade, enquanto o sócio restante continua mantendo a empresa operando na atividade.

VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso decisão por voto de qualidade no CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos, com efeitos infringentes, para dar provimento aos recursos voluntários”.

100. Resta claro, portanto, que este E. CARF vem entendendo de **forma pacífica nas TOs** que não cabe ao Fisco desconsiderar, **sem amparo legal**, os atos jurídicos legitimamente praticados pelos contribuintes, de modo que **é uma opção legal** oferecer à tributação o ganho de capital na pessoa jurídica **ou** na pessoa física.

101. Do exposto, acolho o pleito da contribuinte para fins de cancelar os autos de infração de IRPJ e CSLL.

Lançamento Reflexo de CSLL

102. Dada à íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Conclusão

103. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

Esta Turma Julgadora, ao apreciar o presente feito, chegou ao entendimento de que o lançamento tributário em tela deve ser exonerado em razão de as operações societárias realizadas pelo contribuinte não configuram fraude. Todavia, o meu voto foi pela manutenção do lançamento tributário, pois entendo que a fraude foi suficientemente demonstrada nos autos, conforme os fundamentos aqui declarados.

Os negócios na economia podem assumir uma grande variedade de formas e o ator econômico possui liberdade para escolher a forma que irá adotar para concretizar o seu negócio. Contudo, essa liberdade não é absoluta, pois todo negócio está inserido em um contexto em que participam outros atores econômicos. A liberdade do ator econômico é delimitada pelo ordenamento jurídico (princípios e regras) e a intervenção do Estado na economia também é delimitada pelo ordenamento jurídico.

Saliente-se que a legalidade não é alcançada apenas pelo cumprimento da conduta descrita no texto legal. Para que haja legalidade, é necessário que a finalidade da lei também seja atendida.

É nesse sentido que o artigo 149, VII, do CTN determina a imposição de lançamento tributário “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

O artigo 116, parágrafo único, do CTN aponta uma prerrogativa da autoridade administrativa para desconsiderar ato ou negócio jurídico, também em razão da finalidade do administrado quando praticou tal ato. Entendo que essa prerrogativa é complementar ao disposto no referido artigo 149, VII, ou seja, poderá ser utilizada ainda que não seja caracterizado dolo, fraude, simulação. Para tanto, certamente terá que lançar mão de presunções legais e ficções legais, o que justifica a necessidade de uma lei ordinária para estabelecer procedimentos. Essa lei não existe ainda, de forma que o dispositivo, embora em vigor, não tem eficácia.

Diante desse quadro jurídico, entendo que o planejamento tributário realizado dentro das condutas permitidas em lei somente poderá ser alvo de descon sideração para fins tributários quando a fiscalização evidenciar o dolo, a fraude ou a simulação por parte do contribuinte. Outra situação ocorre quando a fiscalização prova que o contribuinte se conduziu de forma contrária à lei.

Na espécie, a fiscalização afirma que a empresa autuada agiu com fraude ao realizar as operações societárias que transferiram a maior parcela da sua participação societária na Tecondi para a titularidade dos seus sócios, pessoas físicas.

Os seguintes fatos estão evidenciados nos autos, foram relatados nesse acórdão e não possuem qualquer questionamento de veracidade:

1. A empresa autuada, Zardust, detinha 50% de participação na empresa Tecondi. Sua sócia era a empresa Aba Infra, também com 50% de participação.
2. Em 13/04/2011, a Zardust contratou uma empresa de assessoria (Vergent) para auxiliá-la na venda da sua participação na Tecondi (elaboração de memorando, acordo de confidencialidade, carta convite, recebimento de proposta etc.).
3. Em 16/02/2012, após várias tratativas, a oferta de compra feita pela empresa Libra Holding foi aceita.
4. Em 17/02/2012, a Aba Infra foi formalmente notificada da intenção de venda acima indicada, sendo aberto o prazo para que exercesse seu direito de preferência.
5. Em 09/03/2012, a Aba Infra informou que exerceria seu direito de preferência e compraria a participação pertencente à Zardust.
6. Em 19/03/2012, a Zardust e a Aba Infra assinaram o contrato de compra e venda, sendo feito o depósito inicial de R\$ 23.000.000,00.
7. Em 30/03/2012, a Zardust foi cindida. Os sócios pessoas físicas (Washington, Agnes e Yuri) se retiraram da empresa, criaram a empresa Zoroastro e esta absorveu a parte cindida da Zardust. Ao final, a Zardust possuía apenas um sócio, a empresa Zig-Veda, e detinha apenas 12% da participação da Tecondi. Os outros 38% pertenciam agora à nova empresa Zoroastro.
8. Em 23/04/2012, a Zoroastro foi extinta e o seu capital, composto unicamente por 38% de participação na Tecondi, foi devolvido aos sócios (Washington, Agnes e Yuri).
9. Em 10/05/2012, a Aba Infra faz o pagamento de fechamento do negócio e recebe os 50% de participação da Tecondi.

Entendo que tais fatos configuram a fraude apontada pela fiscalização. Está muito bem evidenciado o fato de que foi a empresa autuada que efetuou a venda da sua participação societária na Tecondi, pois foi esta que contratou uma empresa de assessoria com essa finalidade, passou um ano em tratativas com pretendentes compradores, adotou as medidas legais cabíveis, assinou o contrato de compra e venda e recebeu a parcela inicial do pagamento.

Assim, a sua participação na Tecondi já estava vendida quando a empresa autuada alienou a maior parcela dessa participação a três sócios pessoas físicas, a título de redução de capital. Aí está a fraude. A Zardust já não podia exercer esse direito de redução do capital, uma vez que o bem devolvido já estava gravado com obrigação real.

Saliente-se que a interposição da empresa Zoroastro, no meu entendimento, apenas deixa mais evidente a fraude. A atropelada sequência de operações iniciada com uma cisão parcial da Zardust, seguida da aquisição da parte cindida por uma empresa veículo (Zoroastro) e finalizada com a extinção da empresa veículo, sem qualquer fundamento econômico, deixa claro que seu único papel foi iludir a real operação: a redução do capital da Zardust, que sequer poderia ter sido feita, em razão da venda já realizada.

Assim, meu voto é no sentido de manter os lançamentos tributários, ainda que não na mesma medida, pois outras questões que foram prejudicadas pela exoneração adotada pelo colegiado poderiam modificar as exigências realizadas.

Assinado digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque