



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720085/2015-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.126–1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente ESTRADAS SP PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

LINDB. INAPLICABILIDADE

O artigo 24 da LINDB dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, já que este não se ocupa da revisão de atos administrativos e não declara a invalidade de ato ou de situação plenamente constituída. A edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

A contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, aplicável aos lançamentos de IRPJ e de CSLL do 3º trimestre de 2010 inicia-se a partir do primeiro dia seguinte ao do encerramento do respectivo trimestre, no caso, 01/10/2010, findando-se em 30/09/2015. Cientificada a recorrente dos lançamentos em 09/09/2015, não há que se cogitar de qualquer decadência.

DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR DESLOCAMENTO DO FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA.

Comprovado que os fatos geradores ocorreram em 25/08/2010, correto o procedimento fiscal de alocar os lançamentos no 3º Trimestre/2010, inexistindo a alegada nulidade.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade às pessoas físicas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, sendo possível

o enquadramento de sócios neste dispositivo desde que os elementos probatórios da conduta sejam carreados aos autos, como ocorreu na espécie.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ART. 124, II, DO CTN. SOLIDARIEDADE. PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI. INCABÍVEL.

O art. 124, II, do CTN, trata de responsabilidade solidária de pessoas expressamente designadas por lei. Incabível a sua manutenção quando a Autoridade Fiscal não logra êxito sequer em demonstrar qual o dispositivo de lei que expressamente determina a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas que imputou.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, conforme previsão da Súmula CARF nº 108.

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

Ano-calendário: 2010

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL.

Comprovada a operação de alienação da participação societária e não sendo adimplido ou declarado o imposto sobre ela incidente, cabe o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário.

VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL NAS PESSOAS FÍSICAS DOS SÓCIOS. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL DA PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício, sob pena de locupletamento ilícito do ente tributante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para, i.i) em preliminar, i.i.i) afastar a aplicação do artigo 24, da LINDB ao PAF; i.i.ii) rejeitar o pedido de decadência suscitado. O Conselheiro Murillo Lo Visco não participou do julgamento destas duas matérias, em razão do Conselheiro Sergio Abelson (suplente convocado à época), o haver substituído e votado nas sessões de setembro/2019; i.ii) no mérito, i.ii.i) manter a incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108; i.ii.ii) afastar a imputação de sujeição passiva solidária das pessoas jurídicas arroladas pelo Fisco, excluindo-as do pólo passivo da lide; ii) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para, ii.i) em preliminar, ii.i.i) repelir o pedido de nulidade dos lançamentos em razão de possível deslocamento do fato gerador do quarto para o terceiro trimestre de 2010; ii.ii) no mérito, ii.ii.i) manter integralmente os lançamentos realizados; ii.ii.ii) manter a qualificação da multa de ofício em 150%; ii.ii.iii)

manter a sujeição passiva dos solidários, pessoas físicas, no pólo passivo da lide, com fulcro no artigo 124, I, do CTN, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento para acolher a nulidade requerida e afastar integralmente os lançamentos, a qualificação da multa e a imputação de sujeição passiva; iii) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para autorizar a dedução, diretamente dos lançamentos aqui tratados, do Imposto de Renda sobre Ganho de Capital pago pelas pessoas físicas e/ou jurídicas identificadas no voto condutor do Acórdão, cabendo à Unidade de jurisdição verificar quaisquer pedidos de restituição formalizados por tais contribuintes, inclusive sua alocação a este ou outros procedimentos, vencido o Conselheiro Murillo Lo Visco que negava provimento. Os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Murillo Lo Visco e Junia Roberta Gouveia Sampaio manifestaram a intenção de apresentar Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Preambularmente, cabem algumas ponderações acerca destes autos, para melhor encaminhamento do julgamento. Para tanto, veja-se a seguinte cronologia fática:

1. Pautado originalmente para a sessão de 15 de agosto de 2017, o processo foi baixado em diligência pela Resolução nº 1402-000.444 a fim de que a PGFN tomasse ciência de “Parecer Jurídico” elaborado pelo Professor Heleno Taveira Torres, titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP, contendo 110 páginas (fls. 3015/3125), no qual o catedrático reforça os argumentos da defesa e expõe, longamente, sua percepção e entendimento sobre o tema em discussão, referenciando-se à doutrina e jurisprudência pertinentes, peça consultiva e opinativa só trazida aos autos após as contrarrazões ofertadas pela Fazenda.
2. Atendido o quanto determinado, voltaram os autos para novo julgamento na sessão de 15 de maio de 2018 onde novamente se fez a baixa do processo em diligência (Resolução nº 1402-000.628) para que a PGFN fosse devidamente cientificada de petição acostada pela recorrente às vésperas do julgamento e após o processo ser pautado para as sessões de maio/2018.
3. Ocorre que, nesse intervalo temporal, a recorrente, de forma voluntária e sem que tenha sido instada para tal, voltou aos autos para rebater a manifestação da PGFN em relação à **primeira diligência** (Resolução nº **1402-000.444**), conforme petição juntada em 12/12/2017 (fls. 3204/3212).
4. Com isso, provavelmente em face da juntada da petição da recorrente referida no parágrafo antecedente, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ao se manifestar em atendimento à **SEGUNDA** Resolução (nº **1402-000.628**, de 15/05/2018), ao invés de se posicionar em relação ao que nela constou (basicamente, a aplicação suscitada pela contribuinte do artigo 24, da Lei nº 13.655/2018) acabou por se fixar na contraposição do texto contido na petição da contribuinte juntada em 12/12/2017, não tendo exprimido qualquer opinião acerca do que foi determinado na **segunda** diligência aqui referida (para conferir o teor da manifestação da PGFN em 07/08/2018, ver fls. 3384/3399).
5. Com este cenário estampado, a recorrente, poucos dias após a petição da PGFN acima mencionada, mais precisamente em 20/08/2018, novamente e de forma voluntária e sem intimação para tanto, veio aos autos para assentar que, “*considerando que a PGFN sequer se manifestou contrariamente à aplicação do artigo 24 da LINDB*”, requerer o provimento do seu RV, “*cancelando-se integralmente a autuação fiscal*” (fls. 3419/3421).
6. Nesse momento, a simples leitura dos autos, já mostrava um quadro truncado, incompleto e imperfeito sob o ângulo da isonomia jurídica, isto porque uma das partes, no caso a Procuradoria Fazendária, não havia se

manifestado expressamente sobre o teor da petição da recorrente dizendo respeito à aplicação do artigo 24, da Lei nº 13.655/2018 (petição de fls. 3283/3285).

7. A fim de sanar esta imperfeição, foi emitido o Despacho de 29 de janeiro de 2019, desta Turma (fls. 3464/3466) a fim de que a PGFN viesse aos autos para, querendo, manifestar-se acerca da referida petição (fls. 3283/3285), o que restou atendido em 28 de fevereiro de 2019, conforme expediente de lavra da Fazenda (fls. 3468/3477).

8. Cabe consignar que, **equivocadamente**, no final do Despacho referido no item precedente, constou que deveria ser intimada a parte adversa para manifestar-se em relação ao teor do referido expediente da PGFN; entretanto, como dito, tratou-se de observação indevida e sem respaldo processual, não devendo ser emitida (como de fato não foi) qualquer “intimação” e nem ser aceita uma possível manifestação da recorrente (que igualmente não veio aos autos), isso porque, sabidamente, **não há tréplica prevista proceduralmente no PAF**, cabendo à recorrida, no caso a Fazenda Pública, por seu órgão jurídico, **sempre “falar” por último**, sob pena de violação ao contraditório. De toda forma, tal intimação, com abertura de nova vista à recorrente, acabou por não se consumir, de modo que saneada esta inconformidade procedural, os autos estão prontos para apreciação por este Colegiado.

Feitas estas observações preliminares, imprescindíveis para melhor compreensão do que se apreciará nos autos, passa-se ao relato dos fatos e, na sequência, ao voto.

DO RESUMO DA LIDE

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/SPO em sessão de 20 de abril de 2016, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos perpetrados pelo Fisco (fls. 2434/2462).

Também se apreciam 12 (doze) recursos voluntários individuais interpostos pelos sujeitos passivos solidários arrolados pelo Fisco, sendo 10 pessoas físicas e 2 pessoas jurídicas, cuja imputação foi ratificada pela decisão recorrida:

Nome	CPF/CNPJ	Termo (fls.)
Carlos Seabra Suarez	071.161.955-72	1565
Afonso Arnaldo Junqueira Prata	341.483.966-00	1565
Sergio Augusto Najar	087.105.975-49	1565
Jorge Goldenstein	196.708.345-20	1565
Marcus Vinicius de Magalhães Matos	514.073.616-00	1566
Lauro Augusto Oliveira Gruviner Borges	301.512.526-53	1566
Mauricio de Lana	045.092.506-49	1566
Renato Nogueira da Silva	072.302.906-78	1566
Marco Antonio Pimenta Ferreira	129.973.316-68	1566
Ismar Godinho Pereira	727.070.038-91	1567
BNY Mellon Serv.Finan.DTVM S/A	02.201.501/0001-61	1567

Banco Modal S/A	30.723.886/0001-62	1567
-----------------	--------------------	------

Os autos compõem-se de extenso e detalhado TVF (fls. 1628/1645), igualmente extensa e detalhada impugnação (fls. 1739/1797), além das outras impugnações individuais dos responsáveis tributários, Acórdão *a quo* (fls. 2434/2462), recurso voluntário da recorrente (fls. 2506/2575 – 71 laudas), doze recursos voluntários dos sujeitos passivos solidários (240 folhas – 20 laudas por recurso), contrarrazões da PGFN (fls. 2959/2974), além de “arquivos não pagináveis” com 94 folhas e volumoso “parecer jurídico” (fls. 3015/3125 – 110 páginas) juntado às vésperas da sessão de julho/2017 desta Turma Ordinária, já com o processo pautado para julgamento, acrescido de centenas de documentos, o que, antecipadamente, mostra a profundidade da lide, tudo convergindo para se verificar se os lançamentos realizados pela Fiscalização e as responsabilizações imputadas de “solidariedade” teriam substância.

DA ACUSAÇÃO FISCAL (TVF – fls. 1628/1645)

Adoto, por bem resumir os fatos e a acusação imputada, inclusive de responsabilização solidária, o relatório do acórdão *a quo*:

“☐ A contribuinte transferiu as ações da MULTIVIAS para pessoas físicas e fundos de participação em investimentos além de valorizar as referidas participações com o intuito de aumentar o custo do investimento e assim reduzir o pagamento do imposto de renda pela redução do ganho de capital;

☐ Pelo Livro de Registro de Ações ficou constatada a transferência das ações da MULTIVIAS para as pessoas físicas e fundos de investimentos na data de 24/06/2010;

☐ Houve a intenção da contribuinte de fugir à tributação como pessoa jurídica para ser tributado como pessoa física;

☐ A forma praticada pela contribuinte para a transferência das ações da MULTIVIAS foi a redução do capital da ESTRADA com a devolução de capital executada através de ações da MULTIVIAS pelo valor contábil (logo sem auferimento de ganho de capital) e ato contínuo a venda das ações da MULTIVIAS para a CPC;

☐ Com os movimentos societários o imposto de renda (15%) a CSLL (9%) que incide sobre o ganho de capital na pessoa jurídica se transformou somente em IR (15%) sobre o ganho de capital das pessoas físicas e nenhum imposto de renda sobre o ganho de capital dos fundos de investimentos em participações, logo, um planejamento tributário abusivo para redução ilícita do valor tributável;

☐ Em 25/08/2010, foi consumada a negociação de compra da MULTIVIAS e neste documento não consta ESTRADA SP em nenhum momento, pois no período entre maio e junho a participação foi desmembrada;

☐ O interesse da CPC na MULTIVIAS deriva no desejo de controle da SP VIAS, cuja sócia, a MULTIVIAS, detinha uma participação de 26,55%. A CPC acabou por adquirir o restante de participação de outras sócias, passando a deter 100% da SPVIAS;

- ☐ *A suposta transferência de ações da MULTIVIAS para pessoas físicas e fundos de investimentos evidencia-se pelo fato de a MULTIVIAS pertencer à fiscalizada (ESTRADAS) cuja ação de transferir, via devolução de capital da ESTRADAS, consumado com transferência das ações da MULTIVIAS, não passou de um bem arquitetado para economizar tributos;*
- ☐ *O objetivo da operação era de reduzir a tributação sobre o ganho de capital, ao invés de calcular tributos a 34% (IRPJ + CSLL) no caso de pessoa jurídica, optou por transferir as ações para pessoa física onde a tributação seria de 15% (IRRF);*
- ☐ *A transferência de ações para fundos de investimentos em participação que quando as ações são negociadas fora do mercado da bolsa, sem intermediação somente será tributado pelo IR no momento do resgate pelo cotista (art.14, §1º da IN RFB nº 1.022/2010);*
- ☐ *É de se consignar que todos os novos sócios são efetivamente sócios da ESTRADA SP, mas não eram sócios da MULTIVIAS e a transferência das ações da MULTIVIAS somente ocorreu depois de fechado a negociação e pouco antes da celebração do contrato de compra e venda;*
- ☐ *A negociação vinha de anos anteriores e somente começou a ficar mais concreto a partir de 04/12/2009 até o desfecho ocorrido em 25/08/2010, logo houve tempo para dar caráter de uma transação normal, para ocultar o ilícito e abusivo planejamento tributário;*
- ☐ *Em decorrência dos fatos ora expostos foi aplicada a multa qualificada de 150% bem como a lavratura de Termos de Responsabilidade Tributária de todos os envolvidos na transação ora averiguada no curso da fiscalização”.*

DAS IMPUGNAÇÕES

Procedidas as ciências respectivas, autuada (recorrente) e os doze sujeitos passivos solidários listados pelo Fisco interpuseram impugnações individualizadas, sendo de se destacar que, em relação ao mérito, o aduzido foi registrado na peça impugnatória da contribuinte. Mencionadas impugnações constam às fls. fls.1.680/1.689, 1.704/1.713, 1.727/1.736, 1.739/1.797, 1.870/1.881, 1.928/1.937, 1.959/1.970, 1.985/1.994, 1.997/2.006, 2.018/2.029, 2.131/2.140, 2.170/2.179, 2.214/2.222 e, por estarem claramente sintetizadas na relatoria da decisão contestada, aqui as reproduzo:

“• No presente caso há a ausência de compromisso do alienante em alienar o bem negociado e do adquirente de pagar o preço contratado, não se podendo falar em compra e venda e de seus efeitos decorrentes. As negociações ocorridas no passado não acarretaram em efetivo compromisso de alienação;

• Quanto à cláusula do contrato que previa a atualização dos valores contratados com base no CDI a partir de março de 2010 não passa de apenas mera recomposição de valores defasados pelo tempo não se constituindo de qualquer avença referente à negociação das referidas participações da MULTIVIAS na SPVIAS. Portanto, não houve

qualquer tentativa de alienação firmada antes da celebração do contrato;

• A alienação jamais poderia ser considerada a partir de março de 2010 tendo em vista que vigia a cláusula suspensiva do contrato (a mera tentativa preliminar não detém força vinculativa – art.462 do NCC);

• Ausente o compromisso do alienante em alienar o bem negociado e do adquirente de pagar o preço, não há que se falar em compra e venda ainda que instrumentalizada por contrato preliminar. A formalização de interesse não é capaz de caracterizar contrato preliminar, pois nenhuma das partes poderia exigir a celebração do contrato definitivo;

• Os vendedores celebraram o contrato em nome próprio, não podendo este de forma vincular terceiros como a impugnante, pois os alienantes assumiram direitos e obrigações em caráter pessoal e intransferível, não sendo possível confundir a figura dos vendedores com a atuada;

• O efeito do presente contrato não possui o condão de vincular a impugnante, pois esta não participou do negócio;

• A alienação das ações da MULTIVIAS ocorreu apenas em 22/10/2010 no fechamento do negócio após a satisfação das condições avençadas pelas partes contratantes;

• Tendo a CPC se comprometido a adquirir o percentual de 73,44% das ações de SPVIAS apenas em 03/08/2010, é evidente que a alienação das ações de MULTIVIAS jamais poderia produzir seus efeitos a partir de março de 2010 como diz a Fiscalização;

• As receitas decorrentes de negócios acertados sob condição suspensiva somente integram a base de cálculo do IR e da CSLL com o implemento do evento condicionante da eficácia do negócio;

• É legítima a redução de capital da impugnante com a entrega de bens e direitos a seus sócios e acionistas a título de devolução de capital (art.22 da Lei nº 9.249/95). Não há a obrigatoriedade de motivo negocial para a transferência de citados bens e direitos;

• No que se refere à procuração, esta não foi outorgada na qualidade de acionista, pois todos os vendedores participaram da assembléia, não havendo qualquer razão para se questionar a outorga de poderes de representação por parte da impugnante;

• As participações indiretas dos vendedores referem-se ao capital social de SPVIAS e não da MULTIVIAS. Os vendedores eram acionistas diretos da MULTIVIAS e foram as ações da MULTIVIAS, e não da SPVIAS, objeto de alienação. Portanto, a impugnante jamais

poderia ter alienado as ações da MULTIVIAS, pois sequer era a titular das ações alienadas;

- *O depósito do sinal pela alienação das ações não ocorreu em 25/03/2010, e, sim, em 25/08/2010, cujo montante somente foi liberado na data de fechamento do negócio (doc.06);*

- *Inexistindo falsidade, inexatidão ou omissão, a conduta da contribuinte, ainda que configure fraude à lei, não enseja a aplicação da multa qualificada de 150%;*

- *O auto de infração é nulo, pois a alienação foi efetuada em 22/10/2010 e sendo a contribuinte optante pelo lucro presumido o fato gerador deveria ser referente ao período encerrado em 31/12/2010;*

- *Como os efeitos da alienação dos ativos ocorreu a partir de 18/03/2010 (PA encerrado em 31/03/2010) o direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário ter-se-ia encerrado em 09/09/2015, tendo, portanto decaído o crédito tributário ora apurado;*

- *O montante recolhido a título de IRPF dos sócios/vendedores das ações deveria ser compensado com o crédito tributário apurado nestes autos;*

- *Das parcelas acertadas pela alienação ao total de 5, todas sob condição suspensiva, apenas duas delas foram, de fato, pagas, devendo as três remanescentes ser descontadas por não ter havido disponibilidade jurídica ou econômica destes valores;*

- *Descabem juros sobre as multas de ofício;*

- **DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA:** *(Afonso Arnaldo Junqueira Prata, Carlos Seabra Soares, Ismar Godinho Pereira, Jorge Goldenstein, Lauro Augusto oliveira Crunivel Borges, Marco Antônio Pimenta Ferreira, Marcus Vinicius de Magalhães Matos, Maurício de Lana, BNY Mellon Serviços Financeiros DTVM, Renato Nogueira Silva, Sergio Augusto Najar, Banco MODAL S/A);*

- *O fato de os acionistas participarem indiretamente dos resultados da sociedade (lucros da empresa) não caracteriza o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal capaz de atribuir-lhe responsabilidade solidária como quer a Fiscalização (art.124, I, do CTN);*

- *Não se caracteriza no presente caso o interesse jurídico comum, ou seja, a participação direta na negociação dos acionistas com a empresa ESTRADAS na alienação das ações;*

- *No caso dos Fundos FIP houve a atuação apenas na condição de representante, mera administradora de um fundo de investimento, nunca em nome próprio não cabendo a aplicação do art.124, II, do CTN;*

• No caso do Banco MODAL a participação na empresa autuada somente ocorreu em 29/12/2014, ou seja, mais de 4 anos depois das operações ora em discussão;

• Não se aplica o art.135, III, do CTN no presente caso, pois o responsabilizado não praticou nenhum ato em nome da ESTRADAS vinculado às operações em discussão nem se utilizou de excesso de poderes ou qualquer forma prevista em lei que pudesse responsabilizá-lo pessoalmente pelos créditos tributários ora exigidos”.

DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 2434/2462)

Submetidos os autos à apreciação da 1ª Turma da DRJ/Curitiba, os lançamentos foram mantidos em sua integralidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. GANHO DE CAPITAL

Constitui-se omissão de receitas quando a contribuinte não informa na DIPJ as receitas auferidas com a atividade operacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

O voto condutor do aresto recorrido, depois de afastar a nulidade levantada pela defesa e descartar as arguições de cerceamento de defesa e decadência, pontuou no mérito:

“De acordo com a Fiscalização, a contribuinte transferiu as ações da MULTIVIAS para pessoas físicas e fundos de participação em investimentos além de valorizar as referidas participações com o intuito de aumentar o custo do investimento e assim reduzir o pagamento do imposto de renda pela redução do ganho de capital.

O art.521 do RIR/99 estabelece que os ganhos de capital devem ser acrescidos à base de cálculo do IR:

(...)

A receita omitida em razão de não tributação dos ganhos de capital deve ser aferida e acrescida para a apuração do imposto a pagar (art.528 do RIR/99):

(...)

No caso presente, a fiscalização intimou a empresa a esclarecer e comprovar adequadamente as operações societárias ficando evidente

pela análise documental que houve a economia tributária via planejamento tributário.

A contribuinte defende que não houve nenhuma negociação preliminar que caracterizasse a compra e venda de ações da participação da MULTIVIAS na SPVIAS antes da celebração do contrato definitivo. A atualização dos valores contratados com base no CDI a partir de março de 2010 representa apenas mera recomposição de valores sem valor negocial. Portanto, não é correto considerar os efeitos do contrato a partir de 03/2010 em virtude da cláusula suspensiva contida no contrato.

Pelo levantamento efetuado pela Fiscalização, com base na documentação apresentada pela contribuinte, foi observado que na data de 24/06/2010 foi efetuada a transferência das ações da MULTIVIAS da ESTRADAS SP para as pessoas físicas e fundos de investimentos em participações. Ademais, comprovou-se, por meio do Livro Registro de Ações, que o objetivo de redução de tributação foi realizada entre o início das negociações (12/2009), a definição da do preço da aquisição (18/03/2010) e a concretização do negócio com a assinatura do contrato de compra e venda (25/08/2010).

O Novo Código Civil trata do contrato preliminar e estabelece que a avença deve conter todos os requisitos essenciais do contrato a ser celebrado.

(...)

Após a conclusão do contrato preliminar qualquer das partes pode exigir a celebração do contrato definitivo.

(...)

Portanto, os efeitos do contrato já valem a partir de sua celebração e no caso específico a definição do preço do negócio da aquisição representa o início da negociação, pois é um dos elementos essenciais de qualquer contrato oneroso.

Assim, em estipulado o objeto do negócio (compra e venda de participação societária) e o preço, o avençado pelas partes já possui eficácia para fins jurídicos obrigacionais mesmo se tratando de ajustes preliminares (art.463 do NCC). A alegação da contribuinte de que o ajuste do preço efetuado em março de 2010 não possuir natureza vinculativa não pode ser aceita, pois nesta etapa já foi iniciado os efeitos do negócio jurídico. A inclusão de cláusula suspensiva como defesa para a postergação de possíveis efeitos jurídicos pode ser incluída em acordos contratuais, no entanto, as convenções particulares que prejudiquem os interesses da Fazenda Pública não possuem validade em razão do interesse público.

Segundo a contribuinte, os vendedores celebraram o contrato em nome próprio assumindo direitos e obrigações em caráter pessoal e intransferível, portanto, o avençado pelas partes (alienação em

22/10/2010) não possui o condão de vincular a impugnante, pois esta não participou do negócio. As participações indiretas dos vendedores referem-se ao capital social de SPVIAS e não da MULTIVIAS. Os vendedores eram acionistas diretos da MULTIVIAS e foram as ações da MULTIVIAS, e não da SPVIAS, objeto de alienação. Portanto, a impugnante jamais poderia ter alienado as ações da MULTIVIAS, pois sequer era a titular das ações alienadas;

Referido argumento não merece prosperar, pois, como já mencionado, pelos registros observados no livro mencionado ficou claramente identificada a data de 24/06/2010 como sendo realizada a transferência das ações da MULTIVIAS da ESTRADAS SP para as pessoas físicas e fundos de investimentos em participações. Segundo a Fiscalização, esta é a prova definitiva do objetivo de redução de tributação, pois foi realizada entre o início das negociações (12/2009), a definição do preço da aquisição (18/03/2010) e a concretização do negócio com a assinatura do contrato de compra e venda (25/08/2010).

O que houve no presente caso foi apenas uma transferência de titularidade das ações da impugnante para terceiros, pessoas físicas e fundos de investimentos, com o intuito venda da participação para outra pessoa jurídica e, conseqüentemente fugir da tributação como pessoa jurídica.

O levantamento fiscal, com base na análise da documentação apresentada nos autos, constatou que a contribuinte (ESTRADAS) então única sócia da MULTIVIAS teve seu capital reduzido, tendo como contrapartida a devolução através do repasse das ações da MULTIVIAS (atas societárias de 21/05/10 e 24/06/10) para os sócios pessoas físicas e fundos de investimentos em participações (NOVOS SOCIOS). No período, ora mencionado, materializou-se a evasão tributária, considerando que a negociação já tinha sido efetivada com a CPC, somente restando a celebração do contrato de compra e venda e a transferência das ações da MULTIVIAS para os “novos sócios” ocorrida em 14/06/10.

Conclui a autoridade fiscal que “Por fim o planejamento alcançou o objetivo deliberado quando no mesmo ano-calendário as pessoas físicas e o fundo de investimentos em participações venderam (o que já havia sido vendido) para a CPC. Com esses movimentos societários o imposto de renda (15%) e a contribuição social (9%) que incide sobre o ganho de capital na pessoa jurídica se transformou somente em imposto de renda (15%) sobre o ganho de capital das pessoas físicas e nenhum imposto de renda sobre o ganho de capital dos fundos de investimentos em participações, logo, um planejamento tributário abusivo para redução ilícita do valor tributável.”

Pela cronologia dos fatos, em 25/08/2010 foi consumada a negociação de compra da MULTIVIAS e neste documento não constava a ESTRADA SP em nenhum momento, já que no período entre maio e junho a participação foi desmembrada. Ressalta a autoridade fiscal que o interesse da CPC na MULTIVIAS, derivou

exclusivamente no desejo de controle da RODOVIAS INTEGRADAS DO OESTE S/A, conhecida como SP VIAS (CNPJ 03.497.792/0001-40) empresa está que tinha como sócio, a MULTIVIAS, entre outros, cuja participação era de 26,55%. A CPC acabou por adquirir o restante de participação de outras sócias, passando a deter 100% da SPVIAS.

Referidos artifícios empregados pela interessada, com o fim de afastar-se do pagamento de tributos devidos, não possuem validade para a Fazenda Pública em razão do interesse público (art.123 do CTN):

(...)

O pagamento dos tributos devidos em razão do ganho de capital deve ser efetuado por quem, de fato, deu origem ao fato gerador da obrigação tributária, que no caso presente é a autuada. Portanto, as receitas decorrentes de negócios acertados entre as partes devem integrar a base de cálculo do IR e da CSLL.

É legítima a redução de capital da impugnante com a entrega de bens e direitos a seus sócios e acionistas a título de devolução de capital (art.22 da Lei nº 9.249/95) desde que não viole a ordem jurídica e não prejudique os interesses da Fazenda Nacional.

Defende a contribuinte que o depósito do sinal pela alienação das ações não ocorreu em 25/03/2010, e, sim, em 25/08/2010, cujo montante somente foi liberado na data de fechamento do negócio (doc.06).

De acordo com o levantamento feito pela Fiscalização no mapa chamado de “PLANILHA DE PREÇOS” que vem a ser o anexo IV do termo de fechamento do contrato, mencionou claramente que o sinal no valor de R\$ 35.653.795,26 foi depositado na conta dos “novos sócios” em 25 de março de 2010, ou seja quando os registros apontavam que o sócio da MULTIVIAS era de fato e de direito a própria ESTRADAS SP. Os valores recebidos como sinal, contingenciados e pagamento bruto constam do documento arrolados no processo (planilha de pagamentos da CPC) assim como a comprovação do valor do patrimônio líquido (balanço 31/08/10) (anexo VI).

Os documentos de fls. 1.838/1.841 constituem-se apenas de extratos de transferências bancárias, os quais não comprovam estarem relacionadas à operação objeto de análise do presente processo.

A interessada alega que das parcelas acertadas pela alienação, ao total de 5, todas sob condição suspensiva, apenas duas delas foram, de fato, pagas, devendo as três remanescentes serem descontadas por não terem havido disponibilidade jurídica ou econômica destes valores. Referido argumento não está comprovada nos autos por meio de documentação comprobatória razão pela qual não merece guarida.

Para a contribuinte os montantes recolhidos a título de IRPF dos sócios/vendedores das ações deveriam ser compensados com o crédito tributário apurado nestes autos.

A compensação tributária prevista no inciso II do art.156 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), é uma modalidade de extinção do crédito tributário. A contribuinte, com direito a crédito líquido e certo, em conformidade com o art.170 do CTN, poderia, mediante requerimento dirigido à autoridade fiscal, pleitear a restituição do valor do indébito tributário ou efetuar a compensação com débitos vencidos ou vincendos para com a Fazenda Pública.

*Tal posicionamento encontra-se pacificado no âmbito administrativo conforme Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1.499/05: “Como visto, esta modalidade de extinção do crédito tributário tem aplicação restrita aos casos expressamente previstos em lei. Segundo o mandamento transcrito, a lei pode autorizar a utilização de **créditos** do próprio sujeito passivo contra a Fazenda Pública para quitação de seus débitos tributários. Ou seja, no caso de o sujeito passivo ter direito a recebimento de algum crédito seu contra a Fazenda Pública ele pode optar por compensar esse valor, desde que isso seja permitido em ato legal, não contrário ao CTN.”*

Portanto, o processo de compensação deverá obedecer aos estritos dizeres previstos no CTN, respeitando-se os requisitos específicos previstos para a sua efetivação, sobretudo no que se refere à existência do indébito tributário.

A jurisprudência acata esse entendimento em que se exige a apuração prévia da liquidez e certeza do crédito em homenagem ao devido processo legal. Leandro Paulsen em seu Livro Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2.000. pág.579: “Tributário. Compensação. Art.66 da Lei nº 8.383/91. Inexistência de Crédito Líquido e Certo Apurado. 1. O direito de compensar crédito tributário indevidamente pago, conforme permitido pelo art.66, da Lei nº 8.383/91, exige que se apure previamente, por via administrativa ou judicial, a sua liquidez e certeza, homenageando-se devido processo legal”.

Ademais, para a validade da compensação deveria a contribuinte apresentar PER/DCOMP à RFB com todo o detalhamento do crédito tributário e das compensações, às quais pretender efetuar na declaração. A IN RFB nº 1.300/2012 que em seu art.41, §1º diz:

(...)

No presente caso, deve salientar que o IRRF, decorrente da operação de alienação de ações efetuada pela pessoa física à pessoa jurídica, deve ser pleiteada pela própria pessoa física, pois este valor desembolsado não pertence à contribuinte (pessoa jurídica).

Portanto, a compensação requerida pela contribuinte não é possível neste Auto de Infração.

Pelo exposto, constatou-se a omissão de receitas pela não tributação dos ganhos de capital auferidos devendo ser mantido o Auto de Infração, conforme proposto pela autoridade fiscal”.

Quanto à qualificação da multa de ofício (150%), o aresto combatido entendeu presentes os motivos que levaram à sua exasperação, aduzindo que “a contribuinte é obrigada a cumprir a obrigação tributária como qualquer pessoa jurídica quando se apurar tributo devido, o não cumprimento da legislação tributária enseja a aplicação da multa qualificada”. Mais, que, “a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, não prevê nenhuma exceção à aplicação da penalidade”, e que, “no presente caso, a multa qualificada foi aplicada por ter sido constatado pela fiscalização além da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, a incidência das hipóteses previstas na Lei nº 4.502/64 [art. 72], sendo o montante da penalidade aplicada sobre o valor apurado dos tributos, nos termos do artigo 44, I, §1º da Lei nº 9.430/96”, concluindo que, “constatada a subsunção ao texto legal, em razão do inadimplemento da obrigação em seus respectivos vencimentos, correta a exigência acrescida da devida multa de ofício qualificada”.

Finalmente, enfrentou a questão dos juros sobre a multa de ofício, entendendo-os devidos; sobre a jurisprudência acostada pela impugnante assentou que, “nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e, ainda assim, desde que seja editado ato específico do Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido”; a respeito das doze imputações de solidariedade, analisou as respectivas peças de defesa e decidiu pela manutenção no pólo passivo da lide dos sujeitos passivos arrolados e sobre a CSLL destacou que o decidido em relação ao IRPJ a ela se aplica e concluiu pela “**procedência do lançamento e pela manutenção do crédito tributário lançado neste PAF**”.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA RECORRENTE (fls. 2506/2575)

Cientificada do R.*decisum* em 09/05/2016 (fls. 2491), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 02/06/2016 (fls. 2506/2575), no qual rebate incisivamente as colocações e conclusões da decisão recorrida e basicamente ratifica o que havia aduzido na impugnação inaugural, reforçando sua posição e pontuando:

(i) a alienação das ações da MULTIVIAS não produziu, nem nunca poderia ter produzido, efeitos com relação à RECORRENTE, na medida em que o CONTRATO foi regularmente celebrado entre a CPC e os VENDEDORES, que eram à época os legítimos titulares das ações alienadas;

(ii) a operação jamais poderia ser considerada contratada antes da celebração do CONTRATO, inexistindo, até então, qualquer compromisso de compra ou de venda por parte de CPC, da RECORRENTE ou dos VENDEDORES (havia, de concreto, apenas uma manifestação unilateral de interesse no negócio por parte da CPC, sem qualquer efeito vinculativo);

(iii) a alienação das ações (e, consequentemente, os efeitos próprios dela decorrentes) sequer ocorreu na data de celebração do CONTRATO (25.08.2010), mas apenas em 22.10.2010, uma vez que o CONTRATO previa que tal alienação somente ocorreria em um momento futuro e incerto (na Data de Fechamento), se e quando implementadas certas condições suspensivas;

(iv) caso estivesse correto o entendimento da fiscalização de que a alienação teria sido firmada antes da celebração do CONTRATO, já teria a fiscalização inclusive decaído do direito de lançar quaisquer tributos dela decorrentes;

(v) a redução de capital da RECORRENTE, por meio da qual as ações da MULTIVIAS foram transferidas para os VENDEDORES, não foi motivada exclusivamente por economia fiscal;

(vi) ademais, tal operação observou todos os dispositivos legais aplicáveis, em especial o art. 22 da Lei nº 9.249/95, que expressamente permite a realização de operações de redução de capital de pessoas jurídicas mediante a devolução de bens a seus acionistas avaliados a valor contábil, sem em nenhum momento condicionar a sua aplicação à manutenção do bem pelos acionistas por um determinado período de tempo, ou à existência de um propósito ou motivação econômica/negocial;

(vii) a redução de capital celebrada era lógica e compatível com a legislação em vigor, razão pela qual jamais poderia ter sido considerada inválida ou sem efeito pela fiscalização; muito menos poderia tal ato autorizar a cobrança de multa ofício qualificada de 150%; e

(viii) a fiscalização cometeu erros quanto à definição do momento de ocorrência do fato gerador dos tributos em discussão, bem como quanto à definição do suposto ganho tributável da RECORRENTE, que deveriam levar ao reconhecimento da nulidade dos AUTOS ou, ao menos, à retificação dos mesmos.

E arremata ter a decisão recorrida entendido que “antes mesmo da operação de redução de capital e transferência das ações de MULTIVIAS para os VENDEDORES (em 14.06.2010) já haveria um acordo entre as partes para a venda de tais ações” (RV – fls. 2512), e que, para o Acórdão combatido a alegada “evasão tributária teria se materializado em razão de a redução de capital da RECORRENTE ter sido realizada entre o início das negociações (12/2009), a definição do preço de aquisição (18/03/2010) e a concretização do negócio de compra e venda (25/08/2010)”, não se questionando “a validade da realização de operações de redução de capital para restituição de bens a sócios e posterior venda desses bens pelos mesmos” (ibidem – fls. 2515).

A partir daí, discorre longamente sobre conceitos relativos à matéria, traz doutrina e jurisprudência, apregoa a nulidade do procedimento fiscal, rebate as alegações do Fisco de que o “sinal” relativo ao negócio teria sido depositado em 25/03/2010, sendo correto 25/08/2010, como atestam documentos (TED) acostados aos autos, que até 22.10.2010, data de

fechamento do Contrato, “*jamais se poderia dizer que a compra e venda contratada era definitiva*”, que em março de 2010 havia apenas “*um interesse de CPC na aquisição das ações de MULTIVIAS, manifestado em correspondência datada de 2009. Nada além disso*”.

Reproduz trechos do Contrato firmado com a CPC pelos doze sujeitos passivos solidários listados pelo Fisco e que, no entender da recorrente seriam os verdadeiros vendedores das ações.

Assenta mais doutrina, jurisprudência, reporta-se à figura dos contratos segundo a ótica da legislação cível, aponta sua congruência e observância com a legislação tributária, aduz que o artigo 22, da Lei nº 9.249/1995 permite a devolução do capital a seus proprietários pelo valor contábil. Reproduz inúmeros julgados do CARF neste sentido, assevera que o fato do acordo entre comprador e vendedores prever cláusula de correção do valor pela variação *pro rata* da CDI a partir de março de 2010 não significa que a alienação já estaria acordada deste o dia 18 daquele mês e que este aspecto (de correção de valores) seria irrelevante, posto que o contrato “*foi celebrado sob condições suspensivas*” (RV – fls. 2525).

Diz mais, que os vendedores e não ela, recorrente, “*celebraram o CONTRATO em nome próprio, não podendo este de forma alguma vincular terceiros*”, não sendo lógico nem possível a Fiscalização e a decisão recorrida atribuírem a ela, recorrente, efeitos de uma relação contratual estabelecida por terceiros, sem a sua participação ou mesmo interveniência.

Passa, sequencialmente, a buscar demonstrar que o contrato firmado entre vendedores e a CPC tinha condição suspensiva e que sua implementação definitiva dependia de eventos futuros e cumprimento de requisitos e cláusulas rígidas e específicas por parte dos contratantes, sob pena de ser inexistente para todos os efeitos (RV – fls. 2529):

3.41. Ademais, no caso concreto, a alienação das ações de MULTIVIAS (e, conseqüentemente, os efeitos próprios dela decorrentes) sequer ocorreu na data de celebração do contrato de compra e venda definitivo (25.08.2010), mas apenas se efetivou na Data do Fechamento (ou seja, em 22.10.2010), uma vez que o CONTRATO previa que a alienação somente ocorreria em um momento futuro e incerto, se e quando implementadas certas condições.

E continua a recorrente (RV – fls. 2531) dizendo ser “*irrefutável, portanto, que, até mesmo na data de celebração do CONTRATO (frise-se, quando a titularidade das ações de MULTIVIAS já pertencia aos VENDEDORES), a alienação das ações não era definitiva e somente ocorreria em um momento futuro e incerto*”; que tal operação “*somente veio a ser fechada meses depois (em 22.10.2010), após terem sido implementadas todas as condições (suspensivas) estipuladas pelas partes*”, e que, “*caso as referidas condições não tivessem sido devidamente implementadas, a alienação das ações de MULTIVIAS simplesmente não teria ocorrido*” (destaques no original).

Para prosseguir com seu raciocínio, argumentando (RV – fls. 2532):

3.50. Nos termos do art. 121 do Código Civil, os direitos oriundos de contratos sujeitos ao implemento de condição suspensiva (como o CONTRATO) não podem ser reputados como transferidos/adquiridos enquanto não se verificar tal condição.

Realça, na mesma linha, restar “*evidente, portanto, que a alienação das ações de MULTIVIAS, e os efeitos próprios dela decorrentes, apenas se consumaram em 22.10.2010, na Data do*

Fechamento”, momento em que os alienantes passaram, então, “*a fazer jus ao recebimento do Preço de Compra*”.

Disserta longamente sobre a aplicação do artigo 22, da Lei nº 9.249, de 1995 ao caso concreto (redução de capital e devolução aos acionistas pelo valor contábil), traz farta jurisprudência e doutrina que acredita lhe aproveitar, diz não terem sido apenas aspectos tributários que levaram à redução do capital, bate-se contra a qualificação da multa por entender não presentes os pressupostos para sua exasperação, aduz que, a se considerar, como fez o Fisco, que em 18/03/2010 já sido acordada a alienação das ações, os lançamentos estariam decaídos (regime trimestral – 31/03/2010 – vencimento prazo decadencial – 31/03/2015 - ciência 09/09/2015) e, na continuidade, passa a tratar de “nulidade” em função do que nominou de “erro material na identificação do momento da ocorrência do fato gerador” (RV – fls. 2568).

Finaliza requerendo a nulidade do lançamento “*por erro na identificação do fato gerador do IRPJ e da CSLL exigidos*” (RV – fls. 2570).

Já em conclusões destaca o recolhimento do IR sobre ganhos de capital pelos alienantes pessoas físicas à alíquota de 15%, argumentando que o Fisco, ao pretender cobrar o mesmo tributo (da recorrente) à alíquota de 34% resvalaria em “*patente bis in idem*”.

Finalmente, sustenta a impossibilidade de incidência de juros sobre as multa de ofício e requer o provimento do RV.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Os doze sujeitos passivos solidários eleitos pelo Fisco (e mantidos no pólo passivo da lide pela decisão recorrida) acostaram recursos voluntários individualizados em relação à sujeição imputada e, quanto ao mérito, reportam-se ao aduzido pela recorrente ESTRADAS SP PARTICIPAÇÕES S/A.

Os recursos voluntários estão assim alinhados nos autos:

<u>Nome</u>	<u>CPF/CNPJ</u>	<u>Termo (fls.)</u>	<u>RV - fls.</u>
Carlos Seabra Suarez	071.161.955-72	1565	2927/2942
Afonso Arnaldo Junqueira Prata	341.483.966-00	1565	2847/2865
Sergio Augusto Najar	087.105.975-49	1565	2886/2904
Jorge Goldenstein	196.708.345-20	1565	2770/2788
Marcus Vinicius de Magalhães Matos	514.073.616-00	1566	2866/2885
Lauro Augusto Oliveira Cruvinel Borges	301.512.526-53	1566	2789/2808
Mauricio de Lana	045.092.506-49	1566	2905/2923
Renato Nogueira da Silva	072.302.906-78	1566	2809/2827
Marco Antonio Pimenta Ferreira	129.973.316-68	1566	2751/2766
Ismar Godinho Pereira	727.070.038-91	1567	2828/2846
BNY Mellon Serv.Finan.DTVM S/A	02.201.501/0001-61	1567	2611/2629
Banco Modal S/A	30.723.886/0001-62	1567	2685/2703

De modo geral os recursos voluntários trazem as mesmas argumentações, requerendo a descaracterização das imputações realizadas e a exclusão do pólo passivo. No caso das duas pessoas jurídicas citadas, discorre-se também acerca dos “Fundos de Investimentos em Participações” e, especificamente em relação ao Banco Modal S/A diz a defesa que “*a posição de administrador do FIPI somente foi assumida em 29.12.2014, mais de 4 anos depois das operações ora em discussão*” (RV – fls. 2690).

DAS CONTRARRAZÕES DA PGFN (fls. 2959/2974)

A Procuradoria da Fazenda acostou contrarrazões ao recurso voluntário das recorrentes posicionando-se em apoio ao trabalho fiscal e ratificando a decisão recorrida, valendo destacar excertos da peça juntada, que resumem a posição fazendária:

“11. Como se observa do breve relatório do caso, estamos diante de autuação referente a ganhos de capital decorrentes da venda de ações da Multivias Participações e Empreendimentos S.A (Multivias) para a compradora Companhia de Participações em Concessões S.A. (CPC), que deveria ter sido apurado pela fiscalizada – Estradas SP Participações S/A (Estradas), e não pelas pessoas físicas e fundos de participação em investimentos sócios de Estradas.

12. Nos termos do que se encontra descrito no Relatório Fiscal, temos que Estradas e CPC vinham, desde o ano de 2006, realizando contatos relativamente à alienação da participação detida indiretamente¹ por Estradas no capital social de Rodovia Integrada do Oeste S.A. (SPVIAS).

13. Em dezembro de 2009, tais tratativas ganharam efetiva concretude, tendo-se iniciado a negociação que redundou na aquisição por CPC das ações representativas do capital social de Multivias e, por consequência, da participação que esta detinha em SPVIAS.

(...)

15. Diante da cronologia dos eventos apontados, a fiscalização concluiu que o aumento do capital social em Estradas, seguido de sua quase imediata devolução mediante transferências das ações da Multivias foi uma manobra engendrada pela autuada para pagar menos tributos.

16. Com razão a autoridade fiscal lançadora.

17. Antes de iniciar propriamente a análise do planejamento tributário levado a efeito, mostra-se importante deixar muito claro que a legalidade do lançamento deve ser apurada a partir do exame do campo de incidência da norma tributária, para que se chegue à conclusão sobre a subsunção ou não do fato aos ditames legais.

18. No exercício de seu poder-dever de realizar o lançamento, o Fisco tem o papel de conferir se a operação praticada pelo contribuinte, de fato, está abrangida no escopo da lei, pouco importando se, por meio de eventuais construções artificiais, ausentes de substrato econômico ou de propósito negocial, o contribuinte buscou se afastar da mera literalidade do texto legal com vistas a se afastar também da tributação.

19. É imprescindível, portanto, que a autoridade administrativa realize a interpretação da legislação tributária, no intuito de auferir o alcance da lei. O texto escrito é apenas o ponto de partida do intérprete, que deverá atribuir valores aos símbolos e construir o sentido da norma. Para tanto, deverá utilizar como critério não só o conteúdo de cada palavra do suporte físico (interpretação literal), mas também o contexto histórico ou jurídico, a finalidade da lei (interpretação teleológica), a construção da norma perante o ordenamento (método sistêmico), etc.

20. A norma tributária deverá, outrossim, ser construída a partir dos princípios informadores do sistema, tais como o da capacidade contributiva e o da isonomia.

21. Como outro lado dessa mesma moeda, tem-se que a liberdade do planejamento tributário deve ser compatibilizada com a capacidade contributiva, solidariedade social e a isonomia. Ainda que os atos praticados pelos particulares estejam “formalmente” de acordo com a lei, caso o objetivo seja “escapar” da tributação ou mascarar a prática do fato gerador, caberá à autoridade impedir o efeito fiscal almejado pela parte e realizar a incidência da norma respectiva, garantindo a isonomia daqueles que estão na mesma situação.

22. Conforme relatado acima, a fiscalização verificou a ocorrência de planejamento tributário e reorganização societária objetivando unicamente a redução no pagamento de tributos por ganho de capital na alienação de participação social detida na Multivias.

23. Não há dúvidas de que é lícito ao contribuinte procurar a tributação mais favorecida para os seus negócios, utilizando os recursos legais disponíveis. Contudo, não podem ser aceitas pelo Fisco as operações com evidente intuito de evasão fiscal, ou seja, operações sem qualquer propósito negocial, fraudulentas ou simuladas.

24. Esta é exatamente a situação dos presentes autos, quando se percebe que não havia razões para o aumento de capital realizado, seguido de sua quase imediata diminuição via entrega aos sócios dos ativos que já estavam negociados previamente com a CPC, quais sejam as ações da Multivias.

25. No afã de defender o indefensável, a atuada alega a legalidade de suas operações vistas de forma individual, mais precisamente a devolução de capital aos sócios pelo seu valor contábil de acordo com o artigo 22 da Lei nº 9.249/1995. Segundo sua óptica, não teria havido qualquer ilegalidade, mas sim a adoção de um caminho legalmente possível e que deu ensejo a uma menor tributação (opção fiscal).

(...)

27. Referida norma, sob o argumento de que as operações de redução de capital dispensam qualquer propósito ou motivação contratual, corriqueiramente é suscitada como fundamento legal a justificar situações como a que se põe a julgamento no presente processo. O artigo 22 da Lei 9.249/95, contudo, apesar de não trazer em suas disposições a exigência de motivos que justifiquem as devoluções de capital realizadas, tampouco pode ser interpretado como uma norma legitimadora de operações feitas claramente com o intuito de lesar o fisco.

28. Como se retira do caput do art. 22, o dispositivo em comento tem por objetivo pura e simplesmente possibilitar que os bens e direito entregues como **devolução de participação no capital social** sejam avaliados a valor contábil ou de mercado. Nada além disso.

29. Acontece que não foi isso, em rigor, o que se verificou no presente caso. Diante do contexto fático delineado pela fiscalização, não é possível falar que tenha de fato havido uma mera devolução de participação aos sócios.

30. Como bem observado pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal que acompanha o Auto de Infração, a companhia recorrente tinha uma série de reservas que poderiam, já em maio de 2010, ter sido distribuídas aos sócios via dividendos, mas não o fez. **Optou por capitalizar tais reservas para, em menos de um mês, reduzir esse mesmo capital praticamente no mesmo valor do aumento realizado e, assim, poder justificar a transferência das ações da Multivias para seus acionistas.**

31. A artificialidade das medidas tomadas é patente. Nenhum dos eventos societários mencionados possuía verdadeiro propósito negocial, mas pura e simplesmente o intuito de colocar o bem negociado pela pessoa jurídica Estradas na propriedade das pessoas físicas e, assim, escapar da tributação que seria devida pela verdadeira alienante da participação societária.

32. Essas operações em sequência – aumento de capital e subsequente redução mediante devolução de ações, seguida de sua venda pelas pessoas físicas – não foi uma operação natural, regida por interesses econômicos legítimos, mas sim um estratagema para que o ganho de capital se desse nas pessoas físicas.

33. Assim, se vê que a justificativa para a redução de capital não se sustenta, evidenciando a inexistência de outro propósito negocial nesse ato societário que não fosse escapar à tributação na pessoa jurídica.

34. O que a contribuinte Estradas desejou transparecer com a arquitetura societária realizada foi que as pessoas físicas, tendo recebido participações societárias da Multivias em virtude de redução de capital da Estradas, resolveram vendê-las à CPC, quando em verdade, a negociação sempre se deu com Estradas e envolvia objeto de propriedade pertencente a Estradas.

35. As contraprovas trazidas pela recorrente não são suficientes para infirmar as conclusões que emergem desses fatos.

36. A alegação de que seria essencial que as ações da Multivias fossem vendidas à CPC pelas pessoas físicas, para que estas respondessem com seu patrimônio pessoal por atos e fatos de gestão da empresa se mostra vazia de conteúdo e não apresenta correlação necessária entre a causa e o efeito.

37. O mero fato de as pessoas físicas constarem em contrato como vendedoras das ações da Multivias não lhes implica a responsabilidade pelos atos de gestão da sociedade antes da transmissão. Tal responsabilidade pode advir de duas origens: da sua condição de administradores da sociedade antes da transferência ou da assunção expressa de tal responsabilidade em contrato com a compradora, a qual

poderia perfeitamente constar em cláusula de um eventual contrato firmado entre as pessoas jurídicas.

38. O fato de as pessoas físicas serem meras acionistas ou constarem como vendedores das ações não implica, por si, essa atribuição de responsabilidade, seja na esfera tributária, seja na esfera civil ou trabalhista.

39. Diante de tudo o quanto exposto, mostram-se absolutamente sem justificativa tanto a redução do capital social realizada quanto a suposta imprescindibilidade de que a venda ocorresse por meio das pessoas físicas para resguardar a compradora de responsabilidades.

40. Em outras palavras, não há propósito negocial legítimo, ou fundamento econômico, na redução de capital promovida mediante devolução das ações da Multivias. Essas operações em sequência – aumento de capital, redução de capital, devolução das ações da Multivias às pessoas físicas, vendas das pessoas físicas à CPC – foram utilizadas como supedâneo da alienação, para a CPC, da participação societária que a pessoa jurídica Estradas detinha na Multivias.

41. O verdadeiro negócio jurídico subjacente à sequência de atos encetada é a compra e venda de ações entre a autuada e a CPC, negociada pela pessoa jurídica vendedora desde o final de 2009. Está correta, portanto, a autuação que imputou o ganho de capital à pessoa jurídica vendedora dos ativos.

42. No presente caso, em vez de realizar a alienação direta das ações à interessada, a recorrente buscou atingir esse objetivo por caminhos tortuosos, por meio de um planejamento tributário que incluía, nos procedimentos, uma reorganização societária que visava reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação das ações.

43. Como já mencionado, é direito legítimo da contribuinte, garantido constitucionalmente, organizar e reorganizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar, cabendo sempre notar, entretanto, a obrigatoriedade da existência de negócios efetivos, reais, subjacentes a esta reorganização.

44. Não se discute a existência do direito de auto-organização negocial, mas também não se pode negar que esse direito encontra limites, que o seu exercício não é irrestrito. Como já ficou decidido nesse Conselho, “O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário” (Acórdão 104-21675).

45. No caso, a conduta da autuada caracterizou ilícito tributário, pois todos os atos que foram praticados numa sequência de poucos meses tiveram o único intuito de retirar a tributação do ganho de capital da

pessoa jurídica detentora do controle acionário alienado e deixá-lo nas pessoas físicas e FIP's.

46. Por outro lado, tendo sido verificada a prática dolosa de atos jurídicos sem propósito negocial com a única finalidade de subtrair a tributação devida, mediante declarações de vontade simuladas não condizentes com a verdadeira vontade das partes, sob o desígnio de ocultar os sujeitos passivos legítimos do ganho de capital, é devido também o agravamento da multa de ofício, nos termos dos artigos 44, §1º, da Lei 9.430/96 e 71 a 73 da Lei 4.502/64”.

Conclui rebatendo os reclamos da recorrente de que teria havido decadência em 31/03/2015, sustenta a permanência no pólo passivo dos sujeitos passivos solidários com fulcro no artigo 124, do CTN, e pontua ser cabível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Em 18/07/2017, a recorrente juntou “Parecer Jurídico” elaborado pelo Professor Heleno Taveira Torres, titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da USP, contendo 110 páginas (fls. 3015/3125), no qual o catedrático reforça os argumentos da defesa e expõe, longamente, sua percepção e entendimento sobre o tema em discussão, referenciando-se à doutrina e jurisprudência pertinentes.

Como apontado nas “considerações preliminares” que abriram este relatório, o processo foi baixado em diligência pela Resolução nº 1402-000.444 a fim de que a PGFN tomasse ciência deste “Parecer Jurídico” e sobre ele se manifestasse, dentro do princípio isonômico que envolve as partes em procedimento judicial ou administrativo.

Citada Resolução foi assim resumida (fls. 3153):

		MINISTÉRIO DA FAZENDA CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO		Fl. 3.153
Processo nº	16561.720085/2015-15			
Recurso nº	Voluntário			
Resolução nº	1402-000.444 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária			
Data	15 de agosto de 2017			
Assunto	IRPJ/CSLL			
Recorrente	ESTRADAS SP PARTICIPAÇÕES S/A			
Recorrida	FAZENDA NACIONAL			
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.				
Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência e encaminhar o processo à PGFN, a fim de que esse Órgão seja cientificado e se manifeste sobre o Parecer acostado aos autos após o processo ter sido incluído em pauta. Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.				

Contrapondo-se, a PGFN acostou petição (fls. 3178/3193) na qual rebateu as conclusões do parecer referido

Na sequência, os autos voltaram a ser pautados para julgamento na sessão de 15 de maio de 2018 onde novamente se fez a baixa do processo em diligência (Resolução nº 1402-000.628) para que a PGFN fosse devidamente cientificada de petição acostada pela recorrente às vésperas do julgamento e após o processo ser pautado para as sessões de maio/2018.

Resolução assim resumida (fls. 3361)

		MINISTÉRIO DA FAZENDA CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	
Processo nº	16561.720085/2015-15		
Recurso nº	Voluntário		
Resolução nº	1402-000.628 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária		
Data	15 de maio de 2018		
Assunto	IRPJ/CSLL		
Recorrente	ESTRADAS SP PARTICIPAÇÕES S/A		
Recorrida	FAZENDA NACIONAL		
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência para que a PGFN tome ciência de petição acostada pela recorrente após o processo ser pautado para as sessões de maio/2018, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.			

Com isso, novamente instada, a PGFN acostou petição (fls. 3468/3477) contrapondo-se ao pedido da recorrente de aplicação do artigo 24, da Lei nº 13.655/2018 (LINDB) aos processos administrativos em andamento.

Disse a PGFN:

“30. Na prática, a recorrente busca extrair do art. 24 da LINDB uma regra geral, imperativa e automática, de modulação de efeitos no caso de alteração de jurisprudência - um arremedo mal feito e piorado do art. 927, § 3º do Código de Processo Civil, que dá apenas aos Tribunais, e em caráter excepcional, a iniciativa da modulação, quando assim impuserem critérios de interesse social e segurança jurídica. Não é isso que o art. 24 veicula.

31. A exegese da norma é muito evidente: trata da revisão de atos administrativos específicos – aqueles dos quais decorra um benefício ao particular que possa ser identificado como essa situação plenamente constituída. O art. 24 pressupõe um ato praticado pela Administração que, de alguma forma, se integra ao patrimônio jurídico do contribuinte. Então, se a Administração pratica um ato que beneficia o contribuinte, a revisão posterior desse ato, por mudança de orientação da Administração, não pode invalidar a situação que se consolidou sob a égide do ato revisto.

32. Pergunta-se: **qual é a situação plenamente constituída** pelo lançamento de ofício que a decisão do CARF, como ato revisor, estaria impedida de invalidar? Ou, de outra forma, **qual é a situação plenamente constituída** pela entrega da declaração por parte contribuinte, que poderia impedir a autoridade fiscal de proceder ao exame que é da essência do lançamento por homologação? A apuração feita pelo contribuinte é, **por definição legal**, sempre provisória, precária, sujeita a homologação do Fisco. Entendê-la como "situação plenamente constituída" feriria os preceitos próprios da legislação tributária.

33. De mais a mais, verifica-se que dos precedentes ventilados pela recorrente **acerca da redução de capital com envolvimento do art. 22 da Lei nº 9.249/95, nenhum é da Câmara Superior de Recursos Fiscais**. Além disso, dos oito precedentes citados, cinco são apenas de uma única turma da Câmara baixa, sendo que um deles é do antigo Conselho de Contribuintes (Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Seja qual for o conceito de "jurisprudência majoritária" que se adote, não há dúvida que esse conceito deverá, **no mínimo**, dizer respeito a **decisões emanadas do órgão de cúpula** do sistema judicante a que se refira, **de maneira repetida e consistente**.

34. Ademais, à exceção do precedente antigo do Conselho de Contribuintes (de 2005), os demais sete precedentes citados são de julgados ocorridos posteriormente ao ano-calendário fiscalizado no caso concreto (2010). Confira-se a lista com a data dos julgamentos, indicados pela própria recorrente no item 05 de sua petição de fls. 3.283-3.285: "1402-001.251 e 1402-001.252, em 07.11.2012; 1402-001.341, em 05.03.2013; 1402-001.472, 1301-001.302 e 1402-001.477, em 09.10.2013; 1301-001.864, em 10.12.2015".

35. Desse modo, tais precedentes não poderiam ter criado no contribuinte a perspectiva de direito, posto que os julgados são posteriores ao fato gerador examinado neste 36. Por todo o exposto, não há dúvida que **os precedentes suscitados pela recorrente não teriam mais do que caráter persuasivo**. Tal jurisprudência, contudo, não vincula e não obriga o órgão julgador.

37. De mais a mais, os precedentes (com p minúsculo) suscitados pela recorrente foram proferidos sem qualquer efeito erga omnes, para além daquele caso específico.

38. Por todo o exposto, deve ser rechaçada a pretensão da recorrente de aplicação do art. 24 da Lei nº 13.655/2018".

Com os saneamentos realizados, os autos estão em condições de serem julgados.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Todos os treze Recursos Voluntários são tempestivos, os demandantes estão com suas representações corretamente formalizadas e os demais pressupostos para suas admissibilidades foram atendidos, pelo que os recebo e deles conheço.

São suscitadas três preliminares, 1. de aplicação do artigo 24, da Lei nº 13.655/2018 (LINDB) aos processos administrativos em andamento; 2. de decadência; 3. de nulidade por deslocamento do fato gerador.

Por se constituírem em prejudiciais de mérito, princípio pelas suas análises.

DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 24, DA LEI Nº 13.655/2018 (LINDB)

Aduz a recorrente que o artigo 24, da Lei nº 13.655/2018 (LINDB aplicar-se-ia aos processos em andamento no âmbito administrativo, posição rechaçada pela PGFN em suas contrarrazões quando assentou que tal dispositivo “*trata da revisão de atos administrativos específicos – aqueles dos quais decorra um benefício ao particular que possa ser identificado como essa situação plenamente constituída. O art. 24 pressupõe um ato praticado pela Administração que, de alguma forma, se integra ao patrimônio jurídico do contribuinte. Então, se a Administração pratica um ato que beneficia o contribuinte, a revisão posterior desse ato, por mudança de orientação da Administração, não pode invalidar a situação que se consolidou sob a égide do ato revisto*”, inaplicável, pois ao PAF.

Concordo com a posição da Fazenda Pública e perfilo, nesse tema, com a sólida jurisprudência de todos os Colegiados da 1ª Seção do CARF (cf. Acórdãos nº 1301-003.972, 1201-002.983, 1401-003.183, 1302-003.821), posição muito bem expressa no voto da I. Conselheira Lívia De Carli Germano, gravada no Acórdão nº 1401002.993, de 20 de novembro de 2018, que abaixo reproduzo e adoto como minhas as palavras ali proferidas:

“Defende a Recorrente que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF sobre a matéria.

Todavia, entendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, ademais, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o “auto-lançamento” ou o “lançamento por homologação”, não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em “situação plenamente constituída” antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pela Recorrente em nome da “segurança jurídica” acabaria por “engessar” o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos Tribunais/Conselhos de Recursos Fiscais, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos que o Poder Judiciário não tem

condição (e nem estrutura) para analisar, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes trazendo, veja só, insegurança jurídica”.

Seção: Linha em consonância com a jurisprudência desta 2ª Turma 4ª Câmara da 1ª

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

A Constituição Federal reserva à lei complementar a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária e, nesta seara, o Código Tributário Nacional estipula as regras para homologação da atividade de apuração de tributos pelo sujeito passivo, bem como define as normas complementares no âmbito tributário e os critérios de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária. (Ac. 1402-003.605 – Relatora – Edeli Pereira Bessa.)

E da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DECRETO-LEI 4.657/1942, LINDB, ART. 24. INAPLICABILIDADE AO CASO.

O artigo 24, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, não se aplica, em tese, ao caso dos autos. (Ac. 9101-003.745).

Afasto, pois, a preliminar suscitada.

DA DECADÊNCIA

Segundo a recorrente (RV – fls. 2563), a Fiscalização teria tomado como data da ocorrência do fato gerador o dia 18/03/2010. Consequentemente, cientificados os lançamentos em 09/09/2015 e tendo a contribuinte optado pelo Lucro Presumido (portanto, período trimestral) já teria ocorrido a decadência pelo artigo 150, § 4º, do CTN, inclusive porque, além do Fisco não ter conseguido comprovar dolo, fraude ou simulação, houve recolhimentos, o que afastaria a aplicação do artigo 173, I, do Código (RV – 2564/2565).

Labuta em equívoco a recorrente.

Em momento algum o autuante consignou que o fato gerador tenha se materializado em 18/03/2010, como quer fazer crer a recorrente.

Na verdade, esta data é mais uma das utilizadas pelo Fisco para mostrar, **cronologicamente**, todo o procedimento da recorrente que culminou com a entrega das ações da Multivias a seus sócios e aí feita a alienação para chegar-se a uma tributação menor.

Veja-se (TVF – fls. 1633/1634):

2.6 – LIVRO DE REGISTRO DE AÇÕES – MULTIVIAS

Pelos registros observados no livro mencionado fica claramente identificada a data de 24/06/2010 como sendo realizada a transferência das ações da MULTIVIAS da ESTRADAS SP para as pessoas físicas e fundos de investimentos em participações.

*Esta é a prova definitiva do objetivo de redução de tributação, pois foi realizada entre o início das negociações (12/2009), **a definição do preço da aquisição** (18/03/2010) e a concretização*

*do negocio com a assinatura do contrato de compra e venda
(25/08/2010).(destaque crescido)*

Como se observa pelos apontamentos da própria recorrente, extraídos de seus livros societários, **18/03/2010 foi a data de definição do preço da operação e não do fechamento do negócio**, só efetivamente concretizado em 25/08/2010.

Conferindo:

3-) RESUMO CRONOLÓGICO DOS FATOS		
PERÍODOS	DESCRIÇÃO	SÓCIOS
12/2009	INICIO DAS NEGOCIAÇÕES - VENDA MULTIVIAS	ESTRADAS
18/03/2010	DEFINIÇÃO DO VALOR DE AQUISIÇÃO	ESTRADAS
ATAS ATÉ		
15/05/10	ATAS MULTIVIAS	ESTRADAS
ATA DE 14/06/10	ATA ESTRADAS - TRANSF. AÇÕES MULTIVIAS PARA PESSOAS FISICAS E FIP VR CONTABIL	NOVOS SOCIOS
25/08/2010	ASSINATURA DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA	
ATA DE		
25/08/2010	ATA MULTIVIAS	NOVOS SOCIOS
AC 2010	DIPF - VENDA DAS AÇÕES MULTIVIAS	NOVOS SOCIOS

Nessa indesmentível linha temporal da realização do negócio, ocorrido o fato gerador em 25/08/2010 (3º trimestre, portanto), ainda que se aceite meramente para fins de argumentação o entendimento da recorrente de que se deveria aplicar o artigo 150, § 4º, do CTN, não haveria decadência, pois o prazo decadencial começaria a fluir a partir do primeiro dia seguinte ao do encerramento do 3º/trimestre em 30/09/2010, ou seja, 01/10/2010, findando-se em 30/09/2015. Cientificada a recorrente dos lançamentos em 09/09/2015, não há que se cogitar de qualquer decadência.

Preliminar afastada.

DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR DESLOCAMENTO DO FATO GERADOR

Argui a recorrente ter havido “nulidade” por deslocamento do fato gerador para trimestre diferente daquele onde efetivamente teria se exteriorizado.

Em seu recurso voluntário e depois, de forma mais profunda, no “Parecer Jurídico” que acostou e por ocasião da sustentação oral na Tribuna feita pela I. Patrona da contribuinte e nos memoriais entregues na oportunidade, a defesa sustenta que o “contrato” de transferência das ações dos doze contribuintes, nominados pela peça recursal como “vendedores” **somente poderia ter validade jurídica em 22/10/2010 e não em 25/08/2010.**

Como já exaustivamente relatado, a recorrente alega que referido contrato (juntado a partir de fls. 225) dispõe taxativamente que o negócio fez-se com cláusula SUSPENSIVA, exigindo a implementação e adimplência de uma série de requisitos e exigências entre os contratantes, a saber (às fls. 263 consta o resumo da exigências, detalhadas minuciosamente a partir de fls. 264):

5. CONDIÇÕES PRECEDENTES

5.1. Condições Precedentes às Obrigações do Comprador. O Comprador somente estará obrigado a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito do Comprador de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea “b” desta Cláusula 5.1):

(a) a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato;

(b) a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data de Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de cerca de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias; e

(c) o cumprimento, pelos Vendedores, até ou na Data de Fechamento, das obrigações previstas nas Cláusulas 6.3(a), 6.3(b), 6.3(e) e 6.3(f), 6.3(g), 6.3(i), 6.3(j) e 6.3(l).

-----X-----

5.2. Condições Precedentes às Obrigações dos Vendedores. Os Vendedores somente estarão obrigados a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito dos Vendedores de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea “b” desta Cláusula 5.2):

(a) a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato;

(b) a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data de Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias; e

(c) o cumprimento, pelo Comprador, até ou na Data do Fechamento, das obrigações previstas nas Cláusulas 6.2(a), 6.2(b), 6.2(c) e 6.2(e).

Aduz ainda a recorrente

5.5. Não Obtenção da Aprovação da ARTESP. Nenhuma das Partes estará obrigada a acatar qualquer alteração dos termos e condições estabelecidos neste Contrato com o objetivo de obter a Aprovação da ARTESP.

5.5.1. Nenhuma indenização ou penalidade será devida por uma Parte à outra em decorrência da não obtenção da Aprovação da ARTESP, exceto se a não obtenção decorrer de culpa ou dolo de qualquer das Partes, observado, nesta hipótese, o disposto na Cláusula 11.2." (Grifos da RECORRENTE).

Prossegue afirmando (RV – fls. 2531) ser “irrefutável, portanto, que, até mesmo na data de celebração do CONTRATO (frise-se, quando a titularidade das ações de MULTIVIAS já pertencia aos VENDEDORES), a alienação das ações não era definitiva e somente ocorreria em um momento futuro e incerto”; que tal operação “somente veio a ser fechada meses depois (em 22.10.2010), após terem sido implementadas todas as condições (suspensivas) estipuladas pelas partes”, e que, “caso as referidas condições não tivessem sido devidamente implementadas, a alienação das ações de MULTIVIAS simplesmente não teria ocorrido” (destaques no original).

E continua (RV – fls. 2532):

3.50. Nos termos do art. 121 do Código Civil, os direitos oriundos de contratos sujeitos ao implemento de condição suspensiva (como o CONTRATO) não podem ser reputados como transferidos/adquiridos enquanto não se verificar tal condição.

Realça, na mesma linha, restar “evidente, portanto, que a alienação das ações de MULTIVIAS, e os efeitos próprios dela decorrentes, apenas se consumaram em 22.10.2010, nada Data do Fechamento”, momento em que os alienantes passaram, então, “a fazer jus ao recebimento do Preço de Compra”.

Em contraponto, a PGFN discorre (fls. 3188/3192):

“41. O parecer sustenta que, embora o contrato de compra e venda tenha sido assinado em 25.08.2010, estavam nele previstas condições suspensivas que somente se consumaram no quarto trimestre do ano-calendário, com o “Fechamento”, em 22 de outubro de 2010.

42. Por isso, o contribuinte tem como pretensão, com fundamento nos arts. 116, inciso II; e 117, inciso I, ambos do CTN, o reconhecimento de que o lançamento apresenta erro quanto ao período de apuração, considerando que a autuação insere o fato gerador no terceiro trimestre, e não no quarto, pelo que deveria o crédito ser cancelado (erro no critério temporal).

43. Data vênua, o parecer está igualando a data do fechamento com a data de ocorrência dos eventos indicados pelo contrato como “condições precedentes”.

44. O contrato de compra e venda celebrado, aponta as seguintes condições suspensivas: (i) aprovação da ARTESP (agência estatal – SP) até o nonagésimo dia contado da data de assinatura do contrato; (ii) a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data de Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de cerca de 73,45% (setenta e três

inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias; e (iii) o cumprimento, até ou na Data de Fechamento, das obrigações previstas nas Cláusulas (...) (cláusulas relacionadas a obrigações como assinatura de documentos, entrega de certidões, autorização dos credores detentores de garantias prestadas etc) (fls. 263 e seguintes).

45. Nos dispositivos contratuais relacionados, tanto em relação ao comprador quanto em relação ao vendedor, lê-se o seguinte: “...somente estará obrigado a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, **antes ou no Fechamento**, as seguintes condições precedentes...” (grifou-se).

46. É de se ver, portanto, que o contrato distingue o implemento das “condições precedentes” e o “Fechamento”. Uma vez implementadas tais condições, o fechamento passa a ser obrigatório, ou seja, nem compradores e nem vendedores podem mais se opor ao negócio a partir da ocorrência daqueles fatos, considerando a própria redação contratual sobre a implementação das condições: “...antes ou no Fechamento...”, o que evidencia a natureza declaratória do “Fechamento”, e não constitutiva.

47. Isso significa que a data do fechamento, 22.10.2010, não influi temporalmente na tributação, com fundamento no art. 117 do CTN, pois ela, em si, não se caracteriza como condição suspensiva.

48. No caso, as condições suspensivas se implementaram ainda dentro do terceiro trimestre, e isso é reconhecido pelo próprio recorrente no item 3.47 de seu recurso voluntário quando afirma que a aprovação do negócio pela ARTESP (Agência Reguladora de Serviços Públicos de Transporte do Estado de São Paulo) ocorreu antes da data de fechamento. A data precisa encontra-se às fls. 417: essa condição suspensiva se implementou em **16 de setembro de 2010**.

49. Ocorridas as condições, cessa de modo imediato e automático a suspensão dos efeitos do contrato. Esses efeitos, então, se irradiam e confirmam o contrato desde sua celebração (25 de agosto de 2010). A data em si do fechamento é irrelevante, pois essa formalidade (Fechamento) tem natureza declaratória, e não constitutiva.

50. Ou seja, as condições apontadas pela empresa contribuinte e pelo parecer como sendo condições suspensivas, para os fins dos arts. 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN, já estavam implementadas dentro do terceiro trimestre do ano-calendário de 2010.

51. Certo é que o fato gerador apontado está correto, tendo ocorrido no terceiro trimestre do ano de 2010, de modo que a exigência tributária está temporalmente correta: apuração no último dia do referido trimestre (30.09.2010).

52. Como se vê, a argumentação do parecer está equivocada porque confunde “condição precedente” (apontada como suspensiva) com o próprio “Fechamento”, quando na verdade são fatos distintos. Pela redação do contrato (“...se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, **antes ou no Fechamento**, as seguintes condições precedentes...”), **fica muito claro que, se as condições se implementarem antes do “Fechamento”, este passa a ter natureza**

declaratória do negócio jurídico celebrado, e não natureza constitutiva do próprio negócio.

53. Defender a data do Fechamento como marco para se aferir o fato gerador do tributo é ferir a própria disposição dos arts. 116, inciso II; e 117, inciso I, ambos do CTN.

54. E mais: há indicativo de que o parecerista estava ciente disso, tanto que: (i) não menciona as datas de ocorrência das condições suspensivas; e (ii) ao final da análise do tópico correspondente, menciona apenas uma data – 6 de outubro de 2010 – apontando-a como a data de aprovação pela SDE (Secretaria de Direito Econômico), sustentando que “a aquisição das ações da ‘Multivias’ pelo ‘CPC’ também estava condicionada” (fl. 3067) a essa aprovação.

55. Perceba-se, então, que o parecer se omite em informar as datas de ocorrência do implemento das condições (de fato ocorridas até setembro de 2010) e, ao mesmo tempo, informa expressamente a data de 6 de outubro de 2010 (já dentro do quarto semestre), como sendo aquela em que ocorreu a aprovação da SDE, que no seu entender também era uma condição suspensiva, o que salvaria a sua tese, visto que a data do Fechamento em si, conforme visto, é irrelevante.

56. No caso, a aprovação do ato de concentração pela SDE não foi prevista em momento algum como condição suspensiva no contrato celebrado.

57. Além disso, em 2010 as operações já geravam efeitos jurídicos independente da aprovação ou não dos atos de concentração. Somente em maio de 2012, quando entrou em vigor (180 dias após a publicação da lei – art. 128) a nova lei de concorrência (Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011), é que os atos de concentração passaram a gerar efeitos somente após a aprovação do CADE. Atualmente, a SDE não existe mais.

58. Ou seja, não se mostra correta a informação do parecer de que “a aquisição das ações da ‘Multivias’ pelo ‘CPC’ também estava condicionada à aprovação da Secretaria de Direito Econômico, que ocorreu 6 de outubro de 2010” (fl. 3067). Esse evento não é condição suspensiva nem pelas disposições do contrato e nem pela legislação vigente à época.

59. Ademais, irrelevante a discussão relacionada à data de ocorrência do pagamento da primeira parcela. O contribuinte aponta o primeiro pagamento em 25 de agosto de 2010, sendo que as condições suspensivas se implementaram em setembro de 2010. De um modo ou de outro, correta a Fiscalização quando situa o fato gerador no terceiro semestre de 2010.

60. Esclareça-se, ainda, que, conforme já amplamente analisado, o fato mais relevante para a comprovação de que as ações foram negociadas pela empresa autuada, e não pelos “Vendedores” pessoas físicas, foi a proposta realizada pela CPC em dezembro de 2009, deixando claro que o próprio parecer admite que o contrato celebrado em agosto de 2010 é fruto dessas negociações, iniciadas em dezembro de 2009.

61. Por fim, com a celebração do contrato (em que previsto o preço); com o seu pagamento (primeira parcela); bem como com o implemento das condições

suspensivas ainda no terceiro semestre (que irradiou efeitos ao contrato), a Fiscalização já tinha os elementos necessários para a correta tributação.

Correta, portanto, a Fiscalização”.

Pois bem, sem necessidade de ser prolixo, mas apenas realçando alguns aspectos que entendo relevantes sobre o tema “condições suspensivas” veja-se que a legislação tributária, em consonância com a legislação cível¹, fixa:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Por sua vez, o artigo precedente, que trata da ocorrência do Fato Gerador, dispõe:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A conjunção dos dispositivos acima leva à conclusão inevitável de que o fato gerador e consequentemente seus efeitos, quando presente “condição suspensiva”, só aparece **SE** implementada a situação condicional, ou seja, adimplida a situação pendente que barrava o seu nascimento.

Aqui chega-se ao núcleo da discussão:

- a) estas cláusulas citadas pela recorrente levariam a uma condição suspensiva?
- b) ou seriam “cláusulas resolutórias” – ou resolutivas -, quando a implementação ocorre desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Passo à análise

De plano, não me parece que simplesmente pelo fato de haver a presença de uma agência reguladora (no caso, a ARTESP) e que esta venha a impor requisitos e condições para que sejam homologados e validados contratos e atos firmados por empresas sujeitas às normas impostas pela mesma, possa levar ao surgimento de um extravagante “privilégio” de, **na**

¹Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.
No mesmo sentido, o artigo 118, Código Civil de 1916, vigente quando da edição do CTN.

seara tributária, se imiscuir nas relações do direito tributário, lembrando que este é regrado pelo princípio da tipicidade cerrada.

Aliás, muito a propósito da presença de agências reguladoras nas atividades econômicas do Brasil pós-privatizações, este Colegiado, inclusive por sua E. Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou contrariamente às alegações recorrentes dos contribuintes de que as normas fixadas por referidas entidades, além de observância obrigatória entre as partes contratantes, igualmente definiriam as normas de caráter tributário advindas deste regramento.

Nessa linha, traz-se excerto do voto condutor relativo à decisão da E. CSRF em processo envolvendo a presença de agência reguladora (no caso, ANEEL), mas que bem ilustra o pensamento da 1ª Câmara no Ac. 9101-002.187, sessão de 20 de janeiro de 2016, Relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

“A amortização do ágio seria devida apenas se a empresa investida (CELPE) tivesse incorporado a investidora original (investidora strico sensu), pois somente essa se enquadra nos aspectos pessoal e material. Pouco importa terem havido motivos de ordem societária, técnica ou mercadológica que impediam a CELPE de incorporar a real investidora: são as situações que devem se moldar à lei, para fins de aplicação da norma, e não a lei que tem que se moldar às situações, o que implicaria em substituir a coercitividade da regra pela conveniência dos regradados”.

Em outro dizer, não consigo enxergar que regras de caráter privado, comercial e civil, ainda que com posterior crivo e sufrágio de uma agência reguladora estatal, possa deslocar a ocorrência do fato gerador, um dos pilares do lançamento (art. 142, do CTN), para um momento diferente daquele em que já se encontram presentes todos os contornos fáticos e de direito que o faz surgir e nascer a obrigação tributária, depois convertida em crédito tributário via lançamento.

Com isso, a hipótese de incidência surgiu inequivocamente em 25/08/2010 quando assinado o contrato de compra e venda das ações. O evento futuro, vale dizer, “a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato” (cláusula 5.2, letra “a”, do Contrato entre as partes - fls. 263) deve ser visto exatamente nos termos em que presentes, ou seja, avença entre os contratantes que sabiam perfeitamente desta exigência quando da celebração do instrumento.

Daí a evoluir o raciocínio na linha de que o “fato gerador” do IRPJ e da CSLL (matéria de direito público) ficaria “dependendo” desta aprovação da ARTESP seria o mesmo que aceitar que uma empresa que efetuasse venda a prazo (quando surge o FG pela tradição do bem) pudesse DESLOCAR o momento temporal do nascimento do fato gerador para o dia que recebesse a duplicata correspondente, sob alegação de se estar diante de condição suspensiva e que só se completaria quando o seu cliente adimplisse o débito.

Ou, mais sintomático ainda, cláusula impondo que a venda/compra (tradição) só se consumaria depois que um “conferente” do adquirente, dentro do prazo de até 90 dias, chancelasse a compra e só aí, neste momento, é que se estamparia o fato gerador.

Na verdade, a condição suspensiva de que trata o CTN não tem qualquer vinculação com futuro recebimento de valores ou com o “**de acordo**” de terceiros, ainda que este

terceiro seja uma agência reguladora, cuja função, dentre outras, deve ser a de regular os atos entre os concessionários, porém **JAMAIS imiscuir-se na legislação tributária**.

Muito a propósito, confirmam-se as atribuições das agências reguladoras, conforme extraído do sítio do site <https://idec.org.br>:

“As agências reguladoras são órgãos governamentais que exercem o papel de fiscalização, regulamentação e controle de produtos e serviços de interesse público tais como telecomunicações, energia elétrica, serviços de planos de saúde, entre outros. Além disso, devem garantir a participação do consumidor nas decisões pertinentes do setor regulado.

Elas são criadas por leis e, entre as principais funções de uma agência reguladora, estão:

- o levantamento de dados sobre o mercado de atuação,*
- elaboração de normas disciplinadoras para o setor regulado,*
- fiscalização dessas normas,*
- defesa de direitos do consumidor,*
- gestão de contratos de concessão de serviços públicos delegados e*
- incentivo à concorrência, minimizando os efeitos dos monopólios naturais e desenvolvendo mecanismos de suporte à concorrência.*

É preciso entender que as agências reguladoras não solucionam um caso individual como fazem os Procons, por exemplo. Por outro lado, as denúncias feitas para essas agências são essenciais para tornar o problema conhecido e melhorar a qualidade dos serviços. Realizadas as reclamações, processos administrativos são instaurados e dependendo do caso a empresa poderá ser multada ou sofrer sanções administrativas, como a suspensão temporária do fornecimento do serviço”.

E no dicionário digital Wikipédia:

*“**Agência reguladora** é uma pessoa jurídica de direito público interno, geralmente constituída sob a forma de autarquia especial ou outro ente da administração indireta, cuja finalidade é regular e/ou fiscalizar a atividade de determinado setor da economia de um país, a exemplo dos setores de energia elétrica, telecomunicações, produção e comercialização de petróleo, recursos hídricos, mercado audiovisual, planos e seguros de saúde suplementar, mercado de fármacos e vigilância sanitária, aviação civil, transportes terrestres ou aquaviários etc.*

As agências reguladoras são normalmente criadas através de leis e têm natureza de autarquia com regime jurídico especial, nesse contexto são autarquias com poderes especiais, integrantes da administração pública indireta, que se dispõe a fiscalizar e regular as atividades de serviços públicos executados por empresas privadas, mediante prévia concessão, permissão ou autorização.

Em síntese, **NENHUMA** atribuição que lhe permita adentrar, por mínimo que seja, o campo do direito tributário, como, aliás, nem poderia adentrar mesmo.

Com isso, de se afastar os argumentos da recorrente no sentido de que o evento pendente só se consumaria - para fins de nascimento do fato gerador - quando a agência reguladora, no caso, a ARTESP, chancelasse a operação societária engendrada.

Voltando ao caso concreto, claramente as condições suspensivas restaram implementadas ainda dentro do terceiro trimestre, como alertado pela própria parte interessada

ao sustentar no item 3.47 do RV “*que a aprovação do negócio pela ARTESP (Agência Reguladora de Serviços Públicos de Transporte do Estado de São Paulo) ocorreu antes da data de fechamento*”, mais precisamente (fls. 427) **16 de setembro de 2010**, de modo que, satisfeitas tais condições, cessam *in acto* os efeitos da cláusula suspensiva e o fato gerador aflora. Submetida a recorrente ao regime do Lucro Presumido, portanto, período trimestral, a data do fato gerador fixa-se, para fins de lançamentos do IRPJ e da CSLL, como corretamente apontou a Fiscalização, para o último dia do trimestre, no caso, 30/09/2010.

Demais, disso, bom lembrar, como a redação do contrato firmado dita com todas as tintas que “*implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes*” – listando a seguir quais seriam as condições precedentes - fica muito claro que, IMPLEMENTADAS ESTAS antes do “Fechamento”, este (fechamento) é tão somente cláusula declaratória do negócio jurídico celebrado, e não natureza constitutiva do próprio negócio.

Em claro dizer, quando o contrato distingue o implemento das “condições precedentes” e o “Fechamento” quer dizer que, uma vez implementadas tais condições, o fechamento passa a ser obrigatório, ou seja, nem compradores e nem vendedores podem mais se opor ao negócio a partir da ocorrência daqueles fatos, **evidenciando a natureza declaratória** do “Fechamento”, e não constitutiva.

Ou seja, as condições apontadas pela contribuinte e pelo parecer juntado aos autos por ela como sendo condições suspensivas, para os fins dos arts. 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN, já estavam implementadas dentro do terceiro trimestre do ano-calendário de 2010, de modo a fazer surgir o fato gerador da obrigação principal, no caso concreto e na forma das disposições dos artigos 114, 116, II e 117, I, do CTN², quando do IMPLEMENTO das referidas condições suspensivas – setembro/2010.

²Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

É essa a única leitura possível que se pode fazer da cláusula 5.2, letra “a” do contrato firmado e trazido aos autos (fls. 263) mostrando que a possível condição suspensiva a que se agarra a recorrente para tentar deslocar o fato gerador (contratação do negócio) para momento futuro (fechamento), na verdade é item PRECEDENTE ao referido fechamento do negócio.

Veja-se:

5. CONDIÇÕES PRECEDENTES 5.1. Condições Precedentes às Obrigações do Comprador. O Comprador somente estará obrigado a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito do Comprador de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea “b” desta Cláusula 5.1): (a) a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato; (b) a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data de Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de cerca de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias; e (c) o cumprimento, pelos Vendedores, até ou na Data de Fechamento, das obrigações previstas nas Cláusulas 6.3(a), 6.3(b), 6.3(e) e 6.3(f), 6.3(g), 6.3(i), 6.3(j) e 6.3(l). 5.2. Condições Precedentes às Obrigações dos Vendedores. Os Vendedores somente estarão obrigados a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito dos Vendedores de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea “b” desta Cláusula 5.2): (a) a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato;

Como bem observado pela PGFN (fls. 3189):

46. É de se ver, portanto, que o contrato distingue o implemento das “condições precedentes” e o “Fechamento”. Uma vez implementadas tais condições, o fechamento passa a ser obrigatório, ou seja, nem compradores e nem vendedores podem mais se opor ao negócio a partir da ocorrência daqueles fatos, considerando a própria redação contratual sobre a implementação das condições: “...antes ou no Fechamento...”, o que evidencia a natureza declaratória do “Fechamento”, e não constitutiva.

Em claras palavras, nem se chegaria ao “fechamento” se não cumpridas as cláusulas precedentes.

E mais, conforme literais palavras da própria recorrente, a aprovação do negócio pela ARTESP (Agência Reguladora de Serviços Públicos de Transporte do Estado de

São Paulo) ocorreu antes da data de fechamento o que, em última análise, ratifica que esta exigência era condição precedente.

Veja-se (RV – item 3.47 – fls. 2531):

3.47. Dentre as condições suspensivas do negócio encontrava-se a aprovação da aquisição indireta das ações de SPVIAS por CPC a ser deferida pela Agência Reguladora de Serviços Públicos de Transporte do Estado de São Paulo (ARTESP), o que veio a ocorrer antes da Data de Fechamento.

E esta data a que alude a própria recorrente é EXATAMENTE o dia 16/09/2010, ou seja, 3º Trimestre/2010, mesmo período assumido pela Autoridade Fiscal, de modo que, ainda que se aceitem os argumentos de que estar-se-ia diante de cláusula “suspensiva”, esta foi cumprida em setembro/2010 e não quando do “fechamento” do contrato em outubro/2010.

Observe-se a reprodução da cláusula inserida no “Termo de Fechamento” (fls. 416/417):

1. FECHAMENTO

1.1 Condições Precedentes. Nos termos e para os fins do Contrato, as Partes, o Garantidor, a Companhia e a Multivias reconhecem e declaram que as condições precedentes previstas na Seção 5 do Contrato foram devidamente cumpridas pelas Partes, conforme abaixo especificado, quitando-se ampla, irrevogável, irretratável e reciprocamente em relação às obrigações a elas relacionadas, para nada mais reclamarem a este título, a qualquer tempo, consignando ainda, para todos os fins do Contrato, que a Data de Fechamento foi de comum acordo estabelecida como a presente data:

(a) a Aprovação da ARTESP foi obtida, conforme publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 16 de setembro de 2010, no caderno Executivo I, Seção I, página 34;

Por fim, afasto as alegações trazida no corpo do RV de que a exigência de aprovação da operação pela SDE (Secretaria de Desenvolvimento Econômico), só ocorrida em 06/10/2010, seria mais uma condição suspensiva e seu atendimento teria transportado o nascimento do fato gerador para o último trimestre/2010, levando ao cancelamento dos lançamentos por erro na definição do período (4º trimestre ao invés de 3º, como assumido pelo Fisco).

Deveras, não há local algum prevendo que a aprovação pela SDE seria cláusula suspensiva do contrato celebrado. Mais, sabidamente já em 2010 as operações geravam efeitos jurídicos independente da aprovação ou não dos atos de concentração por parte da SDE, exigência só trazida ao mundo jurídico pela Lei nº 12.529, de 2011, em vigor a partir de maio de 2012, quando, pela nova lei de concorrência, os atos de concentração passaram a gerar efeitos somente após a aprovação do CADE (artigos 53, 61, 62 e 88 a 91), cabendo o registro de que a antiga SDE já não mais existe.

Em suma, condição suspensiva é aquela que impede a ocorrência do fato gerador até que se implemente. Não implementada, o FG não se irradiará. Condição resolutiva (resolutória) tem linha diametralmente oposta. O fato gerador existirá inevitavelmente porque os

efeitos do ato jurídico são perfeitos desde o início, sendo possível dizer que os negócios jurídicos realizados sob condição resolutiva terão o mesmo tratamento tributário dos negócios realizados sem a condição.

Quadro que pode ser resumido pela lição que se extrai de Paulo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, in “Novo Curso de Direito Civil” (SP – Saraiva – 2007 – pgs. 407, 414):

“De referência à condição suspensiva, é preciso que se esclareça que a aposição de cláusula desta natureza no ato negocial subordina não apenas a sua eficácia jurídica (exigibilidade), mas, principalmente, os direitos e obrigações decorrentes do negócio. Quer dizer, se um sujeito celebra um contrato de compra e venda com outro, subordinando-o a uma condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito a que ele visa (art. 125 do CC/02; art. 118 do CC/16). [...] Nessa linha de raciocínio, seguindo a diretriz apresentada pelo Novo Código Civil, é correto afirmar-se que o termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito (art. 131 do CC/02; art. 123 do CC/16). Com isso quer-se dizer que, nos negócios jurídicos a termo inicial, apenas a exigibilidade do negócio é transitoriamente suspensa, não impedindo que as partes adquiram desde já os direitos e deveres decorrentes do ato”.

SOBRE A IMPUTAÇÃO DOS FATOS GERADORES AO 3º TRIMESTRE

Já com relação às argumentações da recorrente de que na “data do fechamento” é que teria ocorrido o fato gerador dos tributos, penso que melhor sorte não lhe socorre.

Lembrando, para o Fisco a data da contratação da operação (por isso da ocorrência do fato gerador), seria 25/08/2010; para a recorrente, 22/10/2010.

Traz longa dissertação, junta memoriais, refere-se a outras decisões do CARF sobre empresas envolvidas na mesma operação e sustenta ter havido equívoco na fixação da data do fato gerador, que deveria ser o 4º trimestre.

Muito embora a recorrente faça alusões a julgados envolvendo outras empresas que estariam envolvidas nas mesmas operações aqui tratadas e que lhes seriam favoráveis, fato é que há decisões em sentido oposto.

Nesse eito, a decisão prolatada por esta Turma (Ac. 1402-002.772) e que envolvia uma das empresas participantes das mesmíssimas negociações que aqui se analisam e suportadas pelo mesmíssimos documentos, datas e cronologia, **foi devidamente ratificada pela E. CSRF em recente sessão de 07/08/2019** (Ac. 9101-004.335) em voto condutor a Conselheira Edeli Pereira Bessa que, em substanciosa dissertação, como de seu feitio, pugnou pela manutenção da decisão da Turma *a quo*, inclusive no que tange à CONFIRMAÇÃO DA DATA DOS FATOS GERADORES.

Veja-se:

1. A Companhia de Participações em Concessões – CPC desde 2006 negociava a aquisição da sociedade Rodovias Integradas do Oeste S/A – SPVIAS, com ofertas não vinculantes em 09/2006 e 08/2008, e oferta vinculativa em 12/2009;
2. A impugnante, VIALCO CONSTRUÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA - VIALCO, possuía até então 6,1909% das ações da SPVIAS, em exatas 4.951.763 ações ordinárias nominativas;
3. **Em 29/10/2009** a SPVIAS enviou correspondência ao BNDES solicitando consentimento para a reorganização societária, qual seja, a transferência de 100% das ações da VIALCO e dos demais sócios;
4. **Em 16/11/2009** a CPC recebeu proposta de assessoria financeira do Banco PACTUAL para representá-la na negociação de aquisição da SPVIAS;
5. **Em 17/11/2009** foi firmado Contrato Social constitutivo da Sociedade de propósito específico VIALCO CONCESSÕES RODOVIÁRIAS SPE – VIALCO SPE, inscrita no CNPJ em **02/12/2009**, tendo como sócios a Impugnante, VIALCO (4.951.763 quotas) e a companhia Uruguiaia ITERBAN S/A (01 quota) a serem integralizadas posteriormente.

Nota¹: A VIALCO SPE é a empresa “veículo” criada somente com o propósito de transferência da participação da VIALCO na SPVIAS por meio de integralização de capital com as ações desta última, o que está previsto no próprio Contrato Social (fls.667/674), o que só foi se concretizar em 11/06/2010.

Nota²: O número de quotas da VIALCO quando da criação da VIALCO SPE (4.951.763 quotas) é **exatamente o mesmo número de ações nominativas ordinárias que a VIALCO possuía na SPVIAS** (fl.376), ou seja, nesta data (17/11) há fortes indícios de que toda a transação já estaria acertada e estava configurada toda a forma de transferência futura das quotas para a empresa estrangeira ITERBAN S/A, **que sequer era sócia** quotista da VIALCO CONSTRUÇÕES.

Nota³: A VIALCO SPE foi baixada por incorporação a SPVIAS em 22/12/2010, pouco mais de um ano depois, tão logo concluída a transação de alienação da participação societária, caracterizando-a como empresa veículo de toda a operação.

6. **Em 04/12/2009** a CPC faz uma **OFERTA VINCULANTE** de compra das ações da SPVIAS aos acionistas destas (fls.366/370), considerando terem participado do processo organizado por estes para venda das ações (Transação), tendo inclusive feito ofertas não vinculativas anteriores em 08/2008 e 09/2006 (fls.357/365).

Nota¹: a Oferta formal produzida por este documento indica a existência de procedimento anterior de oferecimento das ações pela própria SPVIAS, ou seja, havia interesse dos próprios acionistas na venda das ações que foi efetivamente concluído ao final de 2009;

Nota²: Apesar da oferta formal ser datada de 04/12/2009, dando ares de concretude a transação, os eventos dos meses de Outubro e Novembro de 2009, acima descritos, indicam que a transação já estaria pactuada anteriormente.

7. **Em 09/12/2009** é inscrita a ITERBAN S/A no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ, constituindo-se formalmente como empresa domiciliada no exterior junto a RFB;

Nota¹: Atesta-se que a ITERBAN S/A sequer fazia parte do quadro societário da VIALCO CONSTRUÇÕES, sequer era inscrita no CNPJ por ocasião da criação da empresa veículo VIALCO SPE, da qual fez parte, para 3 meses depois receber as quotas da VIALCO CONSTRUÇÕES.

8. **Em 16/12/2009** a ITERBAN S/A passa a fazer parte do quadro societário da VIALCO CONSTRUÇÕES, impugnante, por meio da transferência de 18,42% das quotas oriundas de outra empresa uruguaia, VANZELL CORP. S/A.

9. **Em 25/02/2010** a VIALCO CONSTRUÇÕES delibera pela redução do capital em R\$ 4.955.553,00 por excessivo em relação ao objeto social, conforme art. 1.082, II, Código Civil; ato contínuo, decide pela restituição aos sócios quotistas do valor do capital integralizado ora reduzido, na proporção de suas participações, com investimentos que a Sociedade possuía em outras sociedades / companhias (fl.23).

Nota¹: Observa-se que a redução do capital é em valor praticamente idêntico ao valor da participação da VIALCO na SPVIAS (R\$ 4.951.763,00), bem como equivalente ao valor das quotas da VIALCO na VIALCO SPE (R\$ 4.951.763,00), cuja engrenagem já foi planejada em 17/11/2009 juntamente com a criação da ITERBAN.

Nota²: O Capital social foi reduzido de R\$ 16.634.040,00 para R\$ 11.678.487,00 com a pretensa justificativa de “excesso em relação ao objeto social”.

10. **18/03/2010** foi escolhida como a data base para correção do valor da SPVIAS, “pro rata die” em 100% do CDI, até a data do fechamento da compra.

Nota: Este dado também corrobora fortemente o entendimento de que a transação já havia sido pactuada antes da sua efetividade em 03/08/2010, aguardando somente a reestruturação societária para minorar o ônus tributário.

11. **Em 25/03/2010** o BNDES aprovou a reorganização societária da SPVIAS;

12. **Em 29/03/2010** a ITERBAN S/A adquire mais 81,49% das quotas da impugnante, VIALCO CONSTRUÇÕES, por transferência do proprietário anterior VIAL Investimentos e Participações Ltda, passando a ser sócia majoritária com 99,99% das quotas da VIALCO.

13. **Em 11/06/2010** a VIALCO CONSTRUÇÕES, impugnante, promoveu a efetiva integralização do capital social da VIALCO SPE com suas ações ordinárias integralizadas na SPVIAS pela **Alteração contratual às folhas 218/227**.

14. Ainda **em 11/06/2010**, na mesma Alteração contratual onde houve a integralização, a sócia VIALCO retira-se da sociedade, cede e transfere todas as suas 4.951.763 quotas do capital social para a sócia ITERBAN S/A; esta, por sua vez, cede uma quota ao sócio Luis Emilio Prassolo.

Nota: Com a cessão e transferência de quotas da VIALCO, a ITERBAN passou a ser detentora de 99,99% das quotas da VIALCO SPE, integralizadas com a totalidade das quotas que a VIALCO detinha junto a SPVIAS (4.951.763 quotas representativas de 6,1909% da SPVIAS).

15. **Em 03/08/2010**, a CPC compra as quotas da empresa VIALCO SPE, tendo como alienante a ITERBAN S/A, passando a ser detentora integral dos 6,1909% das quotas da SPVIAS (Contrato às folhas 73 a 178), que foi o objetivo de toda a reorganização societária.

16. **Em 22/10/2010** celebram a CPC e os vendedores da SPVIAS contrato de Ajuste do valor pactuado em 03/08/2010 (fls.424/426);

E, para complementar, veja-se o auto de infração pertinente ao processo relatado pela Conselheira, EM TUDO EXATAMENTE IDÊNTICO ao do que aqui se cuida, inclusive A DATA DO FATO GERADOR:

**OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL
INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL**

Omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
03/08/2010	76.368.591,25	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2010 e 30/09/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 521, 522 e 528 do RIR/99

Portanto, sem mais delongas, há que se improver o pleito da recorrente e cancelar o trabalho fiscal.

Preliminar de nulidade dos lançamentos por deslocamento do fato gerador que se rejeita, posto que, corretamente, seu nascimento deu-se no 3º trimestre de 2010, como assumido pelo Fisco.

Passo ao mérito.

Quanto ao cerne da infração propriamente dito, embora os autos sejam extensos e existam argumentações de nada menos que treze recorrentes, contrarrazões da PGFN, parecer jurídico, nova manifestação da Fazenda Nacional e centenas/milhares de documentos, é possível resumir a refrega na seguinte posição:

- i) se o ganho de capital advindo da alienação das ações da MULTIVIAS a favor de CPC deveria ser tributado nas pessoas físicas ou jurídicas de seus sócios que, formalmente e de direito, as venderam à referida compradora, como entendido pela contribuinte e responsáveis solidários; ou,
- ii) se mencionada alienação foi, de fato, feita pela recorrente, Estradas SP Participações S/A, como quer o Fisco, por entender maculada a operação anterior de redução do seu capital e devolução, a valor contábil, a seus acionistas (no caso, os alienantes citados no item precedente) o que levaria à descaracterização da referida operação, impondo a tributação na pessoa jurídica da recorrente.

Nesse sentido, existem outras nuances e variáveis a se considerar, como, por exemplo, se o permissivo legal de os acionistas e a empresa decidirem por reduzir o capital social e devolvê-lo aos investidores pelo valor contábil, conforme preceito do artigo 22, da Lei nº 9.249/1995³, foi corretamente observado e, mais ainda, se depois, já retornado aos proprietários o montante investido, estes poderiam alienar tal direito a terceiros ou mesmo aportarem como capital de outra sociedade por valor de mercado ou se haveria restrição para tal ato.

Porém estes temas são subsequentes aos dois pontos nevrálgicos de que cuidam os lançamentos, listados acima, pelo que os aprecio de início.

Pois bem, os lançamentos de IRPJ⁴ têm a seguinte tipificação legal (AI – fls. 1568):

OMISSÃO DE RECEITA NÃO OPERACIONAL		
INFRAÇÃO: GANHOS DE CAPITAL		
Omissão de ganho de capital, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2010	321.280.339,14	150,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2010 e 30/09/2010:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 521, 522 e 528 do RIR/99		

Art.521.Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os

³Art. 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.

⁴Os de CSLL têm a mesma conformação (fls. –1581)

resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos [arts. 239e240](#) e no [§3º do art. 243](#), quando for o caso ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II](#)).

§1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os [arts. 347e681](#) serão adicionados à base de cálculo ([Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51e70, §3º, inciso III](#)).

§3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 53](#)).

§4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 52](#)).

Art.522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 17](#)):

I- tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

II- tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

Parágrafo único. Nos caso de incorporação, fusão ou cisão, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão o disposto nos [arts. 235e386](#).

(...)

Art.528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração

correspondente, observado o disposto no [art. 519 \(Lei nº 9.249, de 1995, art. 24\)](#).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, §1º](#)).

Para construir sua tese de acusação, aponta o Fisco falta de propósito negocial que justificasse a devolução aos acionistas do montante do capital investido e que tal operação só se realizou para pagar menos tributos (15% ao invés de 34%), posição confrontada pela recorrente e solidários que, dentre outras argumentações, sustentam não haver impedimento legal para tal procedimento nem qualquer normatização legal exigindo que os retirantes tenham que aguardar determinado período de tempo para realizar novas operações com seus ativos (ações).

Pois bem, é certo que a jurisprudência ainda não se consolidou, havendo decisões nas duas vias, como mostra o Ac. 1301-001.864, além de outros apontados pela recorrente favoráveis aos contribuintes, como também na linha oposta, como presente no Ac. 1302-001.746, valendo ver suas duas ementas que bom retratam a dissintonia:

➤ Ac. 1301-001.864

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2008, 2009, 2012

DEVOLUÇÃO DE CAPITAL EM BENS. AVALIAÇÃO.

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.

FRAUDE / SIMULAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não restando comprovada a existência de fraude ou simulação, seja no contrato de promessa de compra e venda, não concretizado e posteriormente distratado e contratado de modo diverso, seja na transferência das participações societárias a serem alienadas para os sócios pessoas físicas, seja no contrato celebrado entre as pessoas físicas e a adquirente, exonera-se integralmente a exigência.

➤ 1302-001.746

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

OPERAÇÕES. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. INEFICÁCIA.

A prática de operações cuja única motivação consiste na criação artificial de condições para auferir-se vantagens tributárias não é oponível à Fazenda Pública.

DEDUÇÃO DE VALORES RECOLHIDOS A MAIOR POR SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA.

A imputação de pagamentos somente é possível, em procedimento fiscal ou em julgamento, em face de crédito do mesmo tributo, do mesmo período de apuração, e devido pelo mesmo sujeito passivo. Na ausência de um destes elementos, a hipótese é de compensação expressamente vedada por lei em face de direito creditório apurado por outro sujeito passivo.

Prefacialmente, impendem algumas ponderações.

A solução a ser encaminhada depende das peculiaridades dos autos respectivos, das situações fáticas presentes e das provas coletadas, além da composição de cada Turma de Julgamento, não sendo impossível que uma mesma Turma, com julgadores diferentes de composição anterior, prolate decisões diferentes.

Neste sentido, como não poderia deixar de ser, até pela não consolidação jurisprudencial, que certamente virá quando a Câmara Superior for suscitada em processos repetidos que lá chegarão inevitavelmente, cabe a análise de cada caso, *per si*, como não seria diferente neste processo.

No caso concreto, o Fisco, por concluir que a operação não teve propósito negocial entendeu que a verdadeira alienante das ações da MULTIVIAS seria a recorrente e não os doze sujeitos passivos solidários listados anteriormente. Mais ainda, que a operação de compra/venda/ teria se dado em 25/08/2010, assumindo tal data como o momento da ocorrência do fato gerador (como a recorrente era optante do regime do Lucro Presumido, a imputação foi feita, portanto, no 3º trimestre/2010), tema já tratado antes neste voto.

Importante ainda destacar que a Fiscalização diz ter havido um “sinal” de negócio no valor total de R\$ 35.653.795,26 cujo pagamento teria se realizado em 25/03/2010. Para suportar seu pensamento, o Fisco faz referência a “planilha de preços” (TVF - fls. 1639) e que os valores individualizados foram depositados “*na conta dos novos sócios em 25 de março de 2010, ou seja quando os registros apontavam que o sócio da MULTIVIAS era de fato e de direito a própria ESTRADAS SP*”.

E complementa com demonstrativo (fls. 1640) no qual relaciona os montantes individuais.

A recorrente contrapõe dizendo que o “sinal” foi efetivado em 25/08/2010 e que se tratou de mero erro de digitação.

De seu turno o Fisco argumenta não ter sido comprovada a data referida pela recorrente.

Compulsando os autos, vejo que o argumento do Fisco não prospera e que, de fato, os TED (cópias nos autos) foram feitos em 25/08/2010, como alertado pela recorrente e que seus valores individuais coincidem com a própria planilha elaborada pelo Fisco.

Observo que estas ponderações se fizeram necessárias pela posição antagônica do Fisco e da recorrente quanto às questões fáticas (datas e valores) e da própria decisão da DRJ quando alega que *"os documentos de fls. 1.838/1.841 constituem-se apenas de extratos de transferências bancárias, os quais não comprovam estarem relacionadas à operação objeto de análise do presente processo"*.

Discordo de tal entendimento por haver comprovação - nos autos - dos argumentos aduzidos pela recorrente, confirmando em data e valores que a operação (sinal de negócio) fez-se em 25/08/2010

Feitas estas colocações, pode-se voltar ao mérito.

Como exaustivamente relatado, tem-se nos autos que a recorrente (Estradas SP) detinha, até o mês de maio de 2010, 99,99% das ações de Multivias Participações e Empreendimentos S.A.

Posteriormente, a recorrente procedeu a aumento do capital social no mês de maio de 2010, seguido, quase que no mesmo ato, de sua redução já em junho de 2010.

Neste mesmo mês, mais precisamente em 24/06/2010, conforme se constata pela leitura do Livro de Registro de Ações, houve a transferência das ações da MULTIVIAS para as pessoas físicas e fundos de investimentos, transferência que se fez a valor contábil, sem apuração de qualquer ganho de capital (contabilmente conhecido como fato permutativo, em que a balança do ativo e passivo caminha no mesmo sentido, sem afetar o patrimônio).

Logo após, em 25 de agosto de 2010 (segundo a acusação fiscal), foi consumada a negociação de compra da MULTIVIAS e neste documento não consta ESTRADAS SP em nenhum momento, pois no período entre maio e junho a participação foi desmembrada.

Contra esse rol argumentativo, a recorrente assentou que até 22.10.10, data de fechamento do contrato, não se poderia dizer que a compra e venda contratada era definitiva. Também não se poderia afirmar isso antes da própria celebração do contrato (25.08.10), ocasião em que as partes efetivamente chegaram a um acordo quanto aos elementos essenciais do negócio, que somente se consumaria em momento futuro e incerto, se e quando implementadas certas condições.

Também ponderou a liberdade de que dispõem as pessoas e as empresas para realizarem negócios da forma que melhor se lhes aprouver, que a redução do capital a valor contábil é permissivo com amparo no artigo 22, da Lei nº 9.249/1995, que existiam outras razões que não exclusivamente a economia tributária na operação de redução de capital da recorrente, não haver qualquer irregularidade na participação dos vendedores na alienação de ações da Multivias, na medida em que se mostrava plenamente possível que, ao invés de alienar diretamente as ações da Multivias, os vendedores alienassem as ações da própria recorrente, estando sujeitos às mesmas condições fiscais questionadas pela fiscalização, ter havido decadência, que houve erro na determinação do momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL relativos à omissão de ganhos de capital na alienação das ações da Multivias, que devem ser subtraídos do crédito tributário lançado os valores de IRPF recolhidos pelos vendedores, etc.

Para melhor visualização veja-se a cronologia dos eventos:

□ **18/03/2010** – Definição do preço de compra da Multivias.

□ **21/05/2010** – Aprovação de **aumento de capital** em Estradas, no montante de R\$ 30.865.805,61, com emissão de novas ações, distribuídas conforme proporção das ações já detidas pelos sócios.

□ **14/06/2010** – Aprovação de **diminuição de capital** social em Estradas, no montante de 30.705.414,66, mediante o cancelamento de ações representativas do capital social da companhia. Em contrapartida pela redução do capital social, os sócios de Estradas receberam a totalidade da participação societária detida em Multivias, transferida a valor contábil.

□ **25/08/2010** – Celebração do contrato de compra e venda das ações de Multivias, tendo como comprador CPC e como vendedores as sócias pessoas físicas e jurídicas (fundos de investimento), detentores das ações de Multivias.

□ **22/10/2010** – Assinado o termo de fechamento da compra e venda, com o pagamento do preço e liberação do valor do sinal, que se encontrava depositado desde 25.08.2010.

Pois bem, que é defeso ao Fisco impedir ou colocar óbices a que os contribuintes, por livre arbítrio, possam escolher mecanismos que lhes permitam enquadrar-se em regimes e forma de tributação mais favorecidas ou menos gravosos, é patente.

Todavia não é menos evidente que tal impossibilidade de oposição não se estampa quando os meios e procedimentos utilizados e – principalmente – os fins alcançados, apontam para evidente intuito de evasão fiscal, ou seja, operações sem qualquer propósito negocial ou simulado seu formalismo em relação aos seus verdadeiros efeitos.

Os procedimentos de que aqui se cuidam visaram, no fundo, reduzir drasticamente a carga tributária a que se sujeitaria a recorrente (Estradas SP), optante pelo Lucro Presumido e que sofreria uma tributação da ordem de 34%, enquanto a operação, feita pelas pessoas físicas e jurídicas, sócias/acionistas da empresa levaria a uma imposição de 15%; ou seja, em claras palavras e sem nenhuma dúvida, uma economia brutal de 19% (mais que o dobro da alíquota aplicada na apuração do ganho de capital).

Claro que este fato – só este – de haver uma redução da alíquota e valor devido de tributo não pode ser visto como “fraude” ou “planejamento abusivo”. Este é só o desfecho dos atos e fatos.

O que levou à imputação fiscal foi o quadro delineado e desenhado a partir das tratativas iniciais de aquisição pela CPC, depois o fato de a recorrente dispor de reservas livres que poderiam ter sido (ainda em maio de 2010) distribuídas aos sócios via dividendos, o que não ocorreu, preferindo-se o caminho de, no momento “1” (maio/2010) **capitalizar** tais reservas para, **a seguir**, no momento “2” (junho/2010), ou seja, menos de 30 dias depois, **reduzir esse mesmo capital que acabara de ser aumentado!!** E, mais, no mesmo valor (ou muito próximo dele) do aumento realizado há menos de um mês e com isso tentar justificar a transferência das ações da Multivias para seus acionistas e destes para a CPC.

E aí, exatamente aí, neste momento – 25/08/2010 – os ex-sócios da recorrente – Estradas SP – alienarem suas participações (já infladas pelo aumento de capital) à CPC

Tudo isso precisa e cronometricamente 61 dias após o recebimento das ações da Multivias que detinham na Estradas SP (em 24/06/2010).

Agora cabe a pergunta: por que as negociações, a alienação e a transferência da participação societária não foi feita por quem, lidimamente, a detinha no momento **(e sempre as deteve), no caso, a Estradas SP, inclusive com o procedimento de aumentar seu capital, aumentando, obviamente, o custo das ações?**

Por que, repita-se, a Estradas SP não realizou ela mesma a venda e recebimento dos valores, optando-se por um procedimento mais burocrático, mais custoso, mais formal e mais complexo?

A resposta, ainda que a recorrente relute em concordar e o parecer acostado igualmente discorde, teve como escopo tão somente a redução da tributação de 34% para 15%.

Só isso, nada mais.

Não houve nenhum motivo negocial para isso, não houve nenhuma exigência do comprador de que as ações viessem das pessoas físicas e não da jurídica, não houve obstáculo de ordem legal ou judicial que levasse a este desfecho.

Em suma, não se estampa nos autos qualquer outro motivo para toda essa engenharia social.

Só a redução – drástica – da tributação.

Nenhum outro aspecto, ainda que a recorrente sustente ter havido “outras razões” **(quais seriam?)** que não as tributárias, para a consecução deste organograma.

Nesse ponto, não é demais lembrar que o direito não se conforma apenas com o cumprimento de requisitos formais. Mais que esses, é imperativo que a essência do fato seja desnudada, de forma a permitir aos intérpretes, especialmente ao Fisco, delegado constitucional do Poder Público, em última análise, fiscal da própria sociedade legitimamente constituída como Nação, averiguar se os atos e procedimentos exteriorizados tinham substância ou visavam, no final e como ponto central, obter vantagem tributária não suportada pela legislação.

Em linguagem clara, o que houve no presente caso foi apenas uma transferência de titularidade das ações da impugnante para terceiros, pessoas físicas e fundos de investimentos, com o intuito de venda da participação para outra pessoa jurídica e, conseqüentemente fugir da tributação como PJ (34%).

Como bem pontuado pela PGFN, em suas contrarrazões (fls. 2965/2968/2969) (destaques acrescidos):

“19. É imprescindível, portanto, que a autoridade administrativa realize a interpretação da legislação tributária, no intuito de auferir o alcance da lei. O texto escrito é apenas o ponto de partida do intérprete, que deverá atribuir valores aos símbolos e construir o sentido da norma. Para tanto, deverá utilizar como critério não só o conteúdo de cada palavra do suporte físico (interpretação literal), mas também o contexto histórico ou jurídico, a finalidade da lei (interpretação teleológica), a construção da norma perante o ordenamento (método sistêmico), etc.

20. A norma tributária deverá, outrossim, ser construída a partir dos princípios informadores do sistema, tais como o da capacidade contributiva e o da isonomia.

21. Como outro lado dessa mesma moeda, tem-se que a liberdade do planejamento tributário deve ser compatibilizada com a capacidade contributiva, solidariedade social e a isonomia. Ainda que os atos praticados pelos particulares estejam “formalmente” de acordo com a lei, caso o objetivo seja “escapar” da tributação ou

mascarar a prática do fato gerador, caberá à autoridade impedir o efeito fiscal almejado pela parte e realizar a incidência da norma respectiva, garantindo a isonomia daqueles que estão na mesma situação.

(...)

40. Em outras palavras, não há propósito negocial legítimo, ou fundamento econômico, na redução de capital promovida mediante devolução das ações da Multivias. Essas operações em sequência – aumento de capital, redução de capital, devolução das ações da Multivias às pessoas físicas, vendas das pessoas físicas à CPC – foram utilizadas como supedâneo da alienação, para a CPC, da participação societária que a pessoa jurídica Estradas detinha na Multivias.

41. O verdadeiro negócio jurídico subjacente à sequência de atos encetada é a compra e venda de ações entre a autuada e a CPC, negociada pela pessoa jurídica vendedora desde o final de 2009. Está correta, portanto, a autuação que imputou o ganho de capital à pessoa jurídica vendedora dos ativos.

42. No presente caso, em vez de realizar a alienação direta das ações à interessada, a recorrente buscou atingir esse objetivo por caminhos tortuosos, por meio de um planejamento tributário que incluía, nos procedimentos, uma reorganização societária que visava reduzir a carga tributária incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação das ações”.

Em julgamento havido nesta 2ª Turma (sessão de 17/10/2017), assim se decidiu, em caso semelhante envolvendo a empresa SP VIAS (também presente nestes autos), Relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella com voto vencedor do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Ac. 1402-002.772):

“Entretanto, a pergunta que não foi devidamente respondida é: Por que a Vialco SPE não efetuou a alienação das cotas e arcou com os efeitos tributários daí decorrentes se foi essa a motivação empresarial para sua criação?

A resposta é clara: Se assim o fizesse, seria tributada à alíquota de IRPJ e CSLL no total de 34% (trinta e quatro por cento) e não 15% a título de IRF com a utilização da empresa Interban, como efetivamente ocorreu.

(...)

A cessão de cotas pela qual a Interban assumiu o controle da Vialco SPE não teve outra motivação comprovada que não a negociação das cotas da SP Vias. Ainda que as operações sob exame tenham cumprido os requisitos formais e não possam ser tidas como fraudulentas daí porque foi afastada a multa qualificada não há como acatá-las em relação aos efeitos perante o Fisco, pela ausência de propósito negocial distinto da economia tributária”.

Nesse momento, importante destacar que mencionado processo foi objeto de recente apreciação pela CSRF, sessão de 07/08/2019, Ac. 9101-004.335 - 1ª Turma - Relatoria do Conselheiro DemetriusNichele Macei, com voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa, e que assim decidiu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário:2010

GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA APESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REDUÇÃO DE CAPITAL PROMOVIDA DEPOIS DO RECEBIMENTO DE OFERTA VINCULANTE DE COMPRA DAS AÇÕES.

Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital materializado a partir da estipulação do preço a ser pago pelas ações detidas pelo sujeito passivo.

No voto vencedor da Conselheira Edeli, já citado antes, em tudo aplicável ao caso aqui tratado, **até por envolver a mesmíssima operação**, inclusive com datas coincidentes, tem-se:

“Admite-se, aqui, que, como destacado na ementa do Acórdão nº 1401-002.307, citado pela Contribuinte, os acionistas planejem a redução do capital social, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital de forma menos onerosa. Contudo, esta escolha deve ser efetivada antes da alienação do ativo, pois a partir do momento em que o preço do negócio está delimitado, projetando-se o ganho de capital, as operações passam a ter contornos exclusivamente fiscais e evidenciam ausência de propósito negocial suficiente para autorizar a desconsideração de seus efeitos no âmbito tributário.

De fato, como bem demonstrado no voto condutor da decisão de 1ª instância, os argumentos ora reiterados, antes já deduzidos em impugnação, não merecem crédito. As razões negociais que justificariam a transferência de ações como promovida depois de materializada a transação apenas reforçam a conclusão de ser a Contribuinte a real alienante da participação societária. Observa-se, também, que por envolver concessão rodoviária e financiamentos junto ao BNDES, a assinatura do contrato de venda foi precedida de diversas providências específicas mas, para se resguardar no negócio, a CPC fez oferta vinculante de compra das ações em 04/12/2009 aos acionistas na SPVIAS, dentre eles a Contribuinte, na qual o preço de aquisição foi estimado em R\$ 1.200.000.000,00 (data base 31/12/2009), conforme consta às efls.366/370. Este preço foi reafirmado em 18/03/2010, por valor próximo (R\$1.289.548.372,00), e pago, sem alteração, apenas com correção monetária previamente pactuada, em 03/08/2010, no montante de R\$ 1.334.415.090,58. Contudo, como apenas em 25/03/2010 o BNDES aprovou a reorganização societária na SPVIAS, a transferência das ações da SPVIAS à ITERBAN tem início em 29/03/2010 e efetiva-se em 11/06/2010, de modo que a Contribuinte tem em seu favor, somente, o fato de a assinatura do contrato de alienação, em 03/08/2010, ser promovida com a recém-titularizada nas ações, ITERBAN. Logo, há evidências suficientes da participação da Contribuinte na venda em questão.

Para efetivar opção fiscal válida, a Contribuinte deveria ter promovido a transferências das ações à ITERBAN antes de receber oferta vinculante de compra das ações em 04/12/2009, até porque já presentes interesse de alienar e oferta não vinculante antes apresentada. Em tais condições, a faculdade prevista no art. 22 da Lei nº 9.249/95 poderia ser exercida sem objeção fiscal à reorganização societária que constituísse outra pessoa como titular das participações societárias a serem negociadas. Inadmissível, porém, que, frente

a uma oferta vinculante de compra estipulando o preço a ser pago pelas ações pretendidas e materializando o ganho de capital a ser auferido, a Contribuinte invoque aquele permissivo legal para ser substituída na figura de alienante com vistas, apenas, a reduzir a incidência tributária.

Acrescente-se, por fim, que embora estas razões já sejam suficientes para demonstrar a inadmissibilidade, para fins fiscais, da alteração na titularidade da participação societária detida na SPVIAS, cabe aqui reiterar a ilegitimidade da redução de capital na forma exposta na decisão de 1ª instância, vez que a justificativa de ser ele excessivo restou infirmada meses depois da alienação, quando promovidos aumentos de capital por ITERBAN de valor superior à redução anterior, como pode ser verificado na Ficha Cadastral da Contribuinte na Junta Comercial do Estado de São Paulo”.

Concluindo, embora reconheça o esforço hercúleo da defesa, acostando uma peça recursal de altíssimo teor jurídico e concatenação lógica de argumentos, acompanhada de parecer de não menos respeito, da lavra de I. catedrático de uma das mais conceituadas universidades do país, vejo que os atos e eventos havidos revelam claramente medidas artificiais e sem nenhum propósito negocial, salvo – se fosse possível fosse chamar de “propósito negocial” tal procedimento - pura e simplesmente **colocar o bem negociado verdadeiramente pela pessoa jurídica Estradas SP nas mãos e propriedade das pessoas físicas e, assim, escapar da tributação que seria devida pela verdadeira alienante da participação societária.**

Nesse momento, importante lembrar que a Estradas SP foi quem, desde o primeiro instante e até o final da negociação, recebeu a oferta de venda, entabulou as cláusulas e definiu preços, condições e a engenharia de aumentar o capital e devolvê-lo em seguida, via redução.

Todas essas operações em sequência – aumento de capital e subsequente redução mediante devolução de ações, seguida de sua venda pelas pessoas físicas – não foi uma operação natural, regida por interesses econômicos legítimos, mas sim um estratagema para que o ganho de capital se desse nas pessoas físicas.

Lembrando a célebre lição de Marco Aurélio Greco (“Planejamento Tributário”, S. Paulo, Ed.Dialética, 2004, pp. 345/347):

“XVI.2. Operações Estruturadas em Seqüência Sob esta denominação estão as step transactions, vale dizer, aquelas seqüências de etapas em que cada uma corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com o subsequente para obter determinado efeito fiscal mais vantajoso. Neste caso, cada etapa só tem sentido se existir a que lhe antecede e se for deflagrada a que lhe sucede.

*Uma operação estruturada indica a **existência de um objetivo único, predeterminado à realização de todo o conjunto.** E mais, indica a existência de uma causa jurídica única que informa todo o conjunto. Nestes casos, cumpre examinar se há motivos autônomos, ou não, pois se estes inexistirem, o fato a ser enquadrado é o conjunto e não cada uma das etapas.*

Daí uma questão de caráter metodológico. Qual o objeto a ser analisado e enquadrado na legislação tributária?

Diante de reorganizações societárias que tenham o efeito de reduzir o impacto da carga tributária incidente sobre as atividades ou os resultados de determinada pessoa

jurídica, é freqüente encontrarmos estudos que procuram examinar separadamente cada um dos aspectos envolvidos ou –quando se trata de uma reorganização que envolva um conjunto de etapas sucessivas – cada um dos passos adotados no âmbito de uma operação mais ampla.

Esta não me parece ser a postura mais adequada.

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

Assim, a postura metodológica mais adequada é aquela que – sem perder de vista as peculiaridades de cada etapa ou dos segmentos de que a operação se compõe– visualiza o conjunto assim formado e busca determinar o enquadramento que este, globalmente considerado, deve ter perante o ordenamento tributário brasileiro.

*Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). **Mais do que um evento (etapa) é importante interpretar a estória (conjunto).***

XVI.2.1. O antes e o depois Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior ao conjunto de etapas.

Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc., e qual a situação final resultante da última das etapas.

Só assim será assegurado um exame abrangente de uma operação complexa subdividida em múltiplas etapas que são meros segmentos de uma operação maior, de modo a verificar qual, na realidade, a operação que se está pretendendo opor ao Fisco (o complexo ou cada parte)”.

Em suma, o fim colimado foi escapar à tributação na pessoa jurídica, no caso, a verdadeira detentora das ações e que conduziu toda a negociação, Estradas SP.

DO ARTIGO 22, DA LEI Nº 9.249/1995 – DA REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

Sustenta enfaticamente a recorrente no curso de suas peças recursais e especificamente no seu recurso voluntário (fls. 2536):

4.4. Nos termos do art. 22 da Lei nº 9.249/95, as pessoas jurídicas poderão reduzir o seu capital social mediante a entrega de bens e direitos a seus sócios ou acionistas, podendo transferi-los, a título de devolução de capital, por seus respectivos valores contábeis ou de mercado.

4.5. Em optando por transferir seus bens ou direitos a valores de mercado, a norma legal prevê que diferença positiva eventualmente existente entre estes e os valores contábeis dos respectivos bens ou direitos deve ser reconhecida como um ganho tributável da pessoa jurídica, para fins de IRPJ e CSL.

4.6. Em optando, porém, por transferir seus bens ou direitos a valores contábeis, a operação passa a ser neutra para fins fiscais.

Ou seja, no pensar da contribuinte (RV – fls. 2537):

4.8. Se o legislador pretendesse tributar exclusivamente na pessoa jurídica eventuais mais valias existentes em seus ativos, bastaria ele não ter promulgado o disposto no art. 22 da Lei nº 9.249/95, pois a sua inércia já poderia acarretar essa consequência, segundo o entendimento das autoridades fiscais. No entanto, justamente para permitir que os ativos da pessoa jurídica pudessem ser por ela transferidos aos seus sócios, ainda que por valores inferiores ao de mercado, é que foi baixado tal dispositivo. E, em nenhum momento, o legislador condicionou a sua aplicação à manutenção do ativo pelos sócios ou acionistas por um período de tempo, ou à existência de um propósito ou motivação negocial.

4.9. Por conseguinte, ainda que, no caso concreto, a redução de capital da RECORRENTE tivesse sido realizada sem nenhum propósito ou motivação contratual, não haveria fundamento legal para se negar a sua validade e efetividade.

Posição ratificada na manifestação encartada aos autos após a Resolução nº 1402-000.444 (fls. 3209):

22. Até 1995, existiam dúvidas se a pessoa jurídica teria necessariamente que devolver bens a seus sócios ou acionistas pelos respectivos valores de mercado, caso em que a mais-valia verificada na transferência dos bens seria submetida à tributação.

23. A Lei nº 9.249, de 26.12.1995, passou a autorizar expressamente que os bens devolvidos pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas fossem avaliados por valores contábeis ou de mercado, à opção da pessoa jurídica, sem ganho, portanto, para a pessoa jurídica que tivesse adotado a primeira opção.

24. No caso concreto, portanto, ao defender que a diferença entre o valor contábil e o de mercado das ações de MULTIVIAS deveria ser submetida à tributação pela PETICIONÁRIA, a PGFN parece não se conformar com a própria autorização contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95.

Impende, assim, ver do que trata o mencionado dispositivo:

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

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

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

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

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

Não se discute que a devolução do capital, na forma alinhavada no dispositivo acima, com todos os requisitos cumpridos, pode ser feita pelo valor original (nominal) ou de mercado, de modo que, neste aspecto, não pode ser imposto qualquer óbice aos contribuintes que assumam este procedimento, caso da recorrente.

Todavia, o que aqui se discute não é a tributação – ou não – da devolução do valor do capital social aos sócios por seu valor nominal, mas a motivação deste procedimento, **especialmente porque menos de trinta dias antes de se consumir esta devolução**, o mesmo capital havia sofrido AUMENTO EXPRESSIVO.

Veja-se cronologicamente (eventos incontestáveis):

□ **21/05/2010** – Aprovação de **aumento de capital** em Estradas, no montante de R\$ 30.865.805,61, com emissão de novas ações, distribuídas conforme proporção das ações já detidas pelos sócios.

□ **14/06/2010** – Aprovação de **diminuição de capital** social em Estradas, no montante de 30.705.414,66, mediante o cancelamento de ações representativas do capital social da companhia. Em contrapartida pela redução do capital social, os sócios de Estradas receberam a totalidade da participação societária detida em Multivias, transferida a valor contábil.

Ora, se existiam reservas livres na sociedade (utilizadas para aumento do capital social em 21/05/2010) a pergunta que se faz é óbvia:

Por que não se utilizou o saldo das reservas livres e se fez pagamento aos acionistas a título de dividendos (mais de 30 milhões de reais), sabendo-se que este pagamento não sofre tributação, preferindo-se optar por “AUMENTAR” o capital, atualizando a participação individual de cada um deles e 25 dias depois “REDUZIR” esse capital já inchado pelo aumento, nos mesmos 30 milhões sob forma de restituição aos referidos acionistas? Qual o propósito desta operação?

A resposta encontra eco na acusação: **NENHUM**, exceto planejamento abusivo de forma a escapar, logo em seguida, da tributação a que se sujeitariam quando da alienação das ações da Multivias para a CPC.

Quadro que mais se materializa quando se traz à baila o artigo 173, da Lei da S/A, este dispositivo, **SIM**, o definidor dos motivos que podem levar à redução do capital de uma companhia, *verbis*:

Art. 173. A assembleia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

Atente-se, a redução só é admitida pela **lei** se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se a Assembleia julgar o capital **excessivo**.

Como de perda não se tratou, posto haver reservas suficientes na companhia, o outro único fator motivador para a redução do capital teria sido os acionistas julgarem tal capital **“excessivo”**.

Ora, **se já era excessivo, POR QUE FIZERAM UM AUMENTO DE CAPITAL DE 30 MILHÕES**, para **reduzi-lo menos de um mês após**?

Evidentemente, nenhuma dessas variáveis foi levada em conta para motivar tal engenharia, mas, tão somente, o planejamento idealizado e que culminou, 60 dias depois, com a celebração do contrato de compra e venda das ações de Multivias, tendo como comprador CPC e como vendedores os sócios pessoas físicas e fundos de investimento em participações detentores das ações de Multivias, tudo isso levando a uma tributação de 15% de IRPF quando deveria ser de 25% de IRPJ e 9% de CSLL na pessoa jurídica, verdadeira alienante.

Nem se queira debitar à conta de um possível “desinteresse” dos acionistas em permanecer na sociedade quando se vê que FORAM ELES MESMOS (que se beneficiaram da devolução do capital) que aprovaram, na A.G.E. de 21/05/2010, o aumento de mais de 30 milhões com utilização das reservas.

Veja-se (fls. 81):

ESTRADAS SP PARTICIPAÇÕES S.A.

CNPJ/MF Nº 03.284.026/0001-05

NIRE 29.300.025.780

ATA DE ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA REALIZADA EM 21 DE MAIO DE 2010

1. Data, hora e local: Aos 21 dias do mês de maio de 2010, às 10:00 horas, na sede social da ESTRADAS SP PARTICIPAÇÕES S.A., na Cidade de Salvador, no Estado da Bahia, na Av. Antonio Carlos Magalhães, Edifício Empresarial WN, 3591, sala 1404.

2. Convocação e Presença: Dispensada a convocação, nos termos do parágrafo 4º do artigo 124 da Lei nº 6.404/76, tendo em vista estar presente a totalidade dos acionistas e titulares de voto da Companhia, conforme registros e assinaturas constantes do Livro de Presença de Acionistas.

3. Mesa: Presidente: Luiz Alberto Benevides Barbosa
Secretário: Jorge Goldenstein

4. Deliberações Tomadas: Por unanimidade de votos dos acionistas e titulares do direito de voto da Companhia, com a abstenção dos legalmente impedidos, conforme o caso, foram tomadas as seguintes deliberações: (i) foi aprovada a lavratura da presente ata na forma sumária, nos termos do art. 130, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, e alterações posteriores; (ii) foi aprovado o aumento do capital social em R\$ 30.865.805,61, mediante a capitalização de (a) totalidade das reservas de capital, no valor de R\$ 1.623.004,00; (b) totalidade de reserva de lucros, no valor de R\$ 28.742.801,61; e (c) parte do lucro do período corrente da Companhia, no valor de R\$ 500.000,00, conforme balanço da Companhia levantado em 31.03.2010; (iii) em decorrência do aumento de capital mencionado no item anterior, foram emitidas 34.560 ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, todas atribuídas aos acionistas da Companhia nas proporções de suas participações no capital social; (iv) o preço de emissão das novas ações foi calculado com base no valor de patrimônio líquido da Companhia; e (v) em razão das deliberações anteriores, foi aprovada a alteração do *caput* do Artigo 5º do Estatuto Social, que passará a ter a seguinte redação: “Artigo 5º - O Capital Social da Companhia, totalmente subscrito e integralizado, é de R\$ 31.300.959,61 (trinta e um milhões, trezentos mil, novecentos e cinquenta e nove reais e sessenta e um centavos), dividido em 71.565 (setenta e uma mil, quinhentas e sessenta e cinco) ações ordinárias, sem valor nominal.”.

6. Acionistas Presentes: JORGE GOLDENSTEIN, CARLOS SEABRA SUAREZ; OPP HOLDING FUNDO DE INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES, neste ato representada por MARCOS NASCIMENTO FERREIRA; BRASIL FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, neste ato representada por BNY MELLON SERVIÇOS FINANCEIROS DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A.; AFONSO ARNALDO JUNQUEIRA PRATA; LAURO AUGUSTO OLIVEIRA GRUVINER BORGES; SERGIO AUGUSTO NAJAR; MARCUS VINÍCIUS MAGALHÃES MATOS; MAURICIO DE LANA; ISMAR GODINHO FERREIRA; MARCOS ANTONIO PIMENTA FERREIRA; RENATO NOGUEIRA SILVA; MARCOS NASCIMENTO FERREIRA; e SANTOS DE ARAUJO FAGUNDES.

Ora se não havia mais interesse na participação societária, porque aprovaram esse aumento de capital e 25 dias depois devolveram o valor deste aumento a eles mesmos?

A resposta, data vênua ao entendimento da recorrente, parece-me singelamente clara: “inchar” as suas participações societárias, em seguida devolver o capital com amparo no artigo 22, da Lei nº 9.249/1995 e na sequência (uma rapidíssima sequência, diga-se) alienar as ações com tributação de 15%, escapando da imposição de 34% se feita pela pessoa jurídica.

Por fim, para que não parem dúvidas acerca do entendimento deste Relator acerca a aplicação do artigo 22, da Lei nº 9.249/1995, penso tratar-se de norma de natureza estritamente fiscal e que apenas visa a garantir a tributação dos rendimentos de forma integrada, ou seja, quando a avaliação dos bens é tributada na pessoa jurídica, os acionistas podem receber esses bens sem qualquer tributação a título de devolução de capital, **não regulando, em momento algum e sob qualquer ângulo que se aprecie, a redução de capital, matéria de exclusiva alçada, como visto, do art. 173 da Lei das S/A.**

Em suma, o artigo 22 trata tão somente de aspecto quantitativo no caso de redução de capital, vale dizer, é uma forma opcional para avaliação dos bens que serão entregues aos sócios/acionistas. Só isso.

Desse modo, como a própria recorrente deixou claro que a diminuição do capital não se deu porque era excessivo, conforme exige a lei para que assim seja feito, e sim que a redução foi uma maneira encontrada para alienar os bens aos sócios, não há como não dar razão ao entendimento fiscal e manter os lançamentos, **negando provimento ao recurso voluntário neste aspecto.**

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Conforme consta do libelo acusatório, a Autoridade Fiscal imputou responsabilização solidária aos acionistas da recorrente, sendo dez pessoas físicas e duas pessoas jurídicas, conforme listagem abaixo:

<u>Nome</u>	<u>CPF/CNPJ</u>	<u>Termo (fls.)</u>
Carlos Seabra Suarez	071.161.955-72	1565
Afonso Arnaldo Junqueira Prata	341.483.966-00	1565
Sergio Augusto Najjar	087.105.975-49	1565
Jorge Goldenstein	196.708.345-20	1565
Marcus Vinicius de Magalhães Matos	514.073.616-00	1566
Lauro Augusto Oliveira Gruviner Borges	301.512.526-53	1566
Mauricio de Lana	045.092.506-49	1566
Renato Nogueira da Silva	072.302.906-78	1566
Marco Antonio Pimenta Ferreira	129.973.316-68	1566
Ismar Godinho Pereira	727.070.038-91	1567
BNY Mellon Serv.Finan.DTVM S/A	02.201.501/0001-61	1567
Banco Modal S/A	30.723.886/0001-62	1567

Consoante o específico e sucinto item do TVF que tratou da matéria, a solidariedade restaria assim definida (fls. 1642):

“Para o valor deste auto de infração é atribuída a solidariedade às pessoas físicas e às administradoras dos fundos de investimentos em participações abaixo

relacionadas, porque pactuaram e se beneficiaram dos procedimentos visando a economia tributária com abuso da forma deliberadamente planejados para o fim proposto, conforme se comprova pelos relatos contidos neste termo de verificação fiscal amparados por documentação probatória.

A solidariedade ora imposta está amparada pelos arts.124, I e 135, III do Código Tributário Nacional, estabelecido na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 e reedições posteriores”. (reproduz referidos dispositivos).

Fica claro, pois, que a acusação, de acordo com o TVF, sustentou-se nos acontecimentos narrados ao longo do referido termo, fixando de forma genérica a tipificação legal dos imputados, sem definir em que artigos e incisos cada um deles estaria enquadrado, sendo lícito supor, no silêncio do autuante, que todos os doze sujeitos passivos seriam solidários na conformação dos artigos 124, I e 135, II, do CTN.

De outro giro, quando da individualização da responsabilidade de cada um dos acusados, momento em que a peça de acusação define um a um os envolvidos e lhes imputa a respectiva tipificação legal, a Fiscalização procedeu ao enquadramento das dez pessoas físicas no artigo 124, I, do CTN, e das duas pessoas jurídicas no artigo 124, II, do mesmo diploma legal.

Veja-se (fls. 1565/1567):

➤ Pessoas Físicas com imputação no artigo 124, I, do CTN:

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Demais Responsáveis Tributários

CPF
071.161.955-72
Nome
CARLOS SEABRA SUAREZ
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivação
SÓCIO BENEFICIÁRIO DE APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL ILICITAMENTE DESLOCADO PARA A PESSOA FÍSICA
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.
CPF
341.483.966-00
Nome
AFONSO ARNALDO JUNQUEIRA PRATA
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivação
SÓCIO BENEFICIÁRIO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL ATRAVÉS DA CESSÃO DE AÇÕES DA ESTRADAS PARA A PESSOA FÍSICA, COM OBJETIVOS EXCLUSIVOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.
CPF
087.105.975-49
Nome
SERGIO AUGUSTO NAJAR
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária de Fato
Motivação
SÓCIO BENEFICIÁRIO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL ATRAVÉS DA CESSÃO DAS AÇÕES DA ESTRADAS PARA A PESSOA FÍSICA, COM OBJETIVOS EXCLUSIVOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA
Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

CPF
196.708.345-20

Nome

JORGE GOLDENSTEIN

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

SÓCIO BENEFICIÁRIO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL ATRAVÉS DA CESSÃO DE AÇÕES DA ESTRADAS PARA A PESSOA FÍSICA, COM OBJETIVOS EXCLUSIVOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

CPF

514.073.616-00

Nome

MARCUS VINICIUS DE MAGALHAES MATOS

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

SÓCIO BENEFICIÁRIO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL PELA CESSÃO DAS AÇÕES DA ESTRADAS PARA A PESSOA FÍSICA, COM OBJETIVOS EXCLUSIVOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

➤ Pessoas Jurídicas:

CNPJ

02.201.501/0001-61

Nome Empresarial

BNY MELLON SERVICOS FINANCEIROS DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S/A

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

COMO ADMINISTRADOR DO FPI FOI BENEFICIDO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL DESLOCADO DA PESSOA JURÍDICA QUE DETINHA AS AÇÕES DA ESTRADA SP PARA FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES COM OBJETIVOS EXCLUSIVOS DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

CNPJ

30.723.886/0001-62

Nome Empresarial

BANCO MODAL S.A.

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Direito

Motivação

COMO ADMINISTRADOR DO FIP FOI BENEFICIDO NA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL DESLOCADO DA PESSOA JURÍDICA QUE DETINHA AS AÇÕES DA ESTRADA PARA FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES COM OBJETIVO EXCLUSIVO DE ECONOMIA TRIBUTÁRIA.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

De plano, inequívoca a incongruência entre o que consta do TVF (peça acusatória geral) e o que estampam os demonstrativos de responsabilização solidária, que identificam os solidários, individualizam as responsabilizações e cientificam cada um deles para que possam se defender e “do quê se defender”.

Todavia, por ocasião do julgamento de 1º Piso, o acórdão referenciou-se ao artigo 135, III, e sua aplicação ao caso concreto, tratando o tema da forma seguinte:

“O art.135 do CTN reforça a responsabilidade dos sócios pelos créditos tributários quando resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

(...)

Aplica-se o art.135, III, do CTN no presente caso, pois os responsabilizados praticaram ato vinculado às operações em discussão com infração à lei que pudesse responsabilizá-los pessoalmente pelos créditos tributários ora exigidos.

(...)

As penalidades previstas na lei tributária, entre elas a imposição de multas, comunicam-se aos sócios e todos que tiveram interesse comum com o fato gerador. Não só a pessoa jurídica responde pelo inadimplemento da obrigação tributária, incluindo-se as penalidades de caráter moratório, mas também os sócios, pois são decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária principal (art.113, §1º do CTN) previstos expressamente em lei (art.135 do CTN). Portanto, os sócios respondem solidariamente com a pessoa jurídica por meio da imputação de responsabilidade tributária. A pessoa jurídica é representada por seus sócios exercendo poderes para a gestão empresarial e, portanto, não cabe a alegação de que a interessada exime-se das responsabilidades tributárias”.

Para, a seguir, na conclusão da análise, ter se fixado tão somente nos artigos 124, I e II, do CTN, verbis:

“Parte das contribuintes foram arroladas como responsáveis tributários em decorrência do art.124, I do CTN. O mencionado dispositivo legal trata da responsabilidade tributária em razão de interesse comum, o qual engloba o interesse econômico e/ou jurídico. O termo “interesse comum” é amplo, pois visa garantir o adimplemento da obrigação tributária via responsabilização solidária. O proveito econômico ocorre não só entre os sócios, os quais pertencem ao quadro societário de empresa. O proveito econômico de uma empresa aproveita diretamente a seus sócios tanto pessoa física quanto pessoa jurídica de acordo com a participação no quadro societário. Já o interesse ou vínculo jurídico origina-se do regramento ditado por legislação específica (Código Civil e Lei das S/A), a qual dita os direitos e deveres dos sócios perante a pessoa jurídica e esta perante a sociedade.

As contribuintes administradoras de fundos, arroladas com base no inciso II do art.124 do CTN, alegam que no caso dos Fundos FIP houve a atuação apenas na condição de representante, mera administradora de um fundo de investimento, nunca em nome próprio não cabendo a aplicação do art.124, II, do CTN. O fato é que as referidas administradoras atuaram como gestoras do FIP e, portanto, foram beneficiadas na apuração de ganho de capital deslocados da pessoa jurídica que detinha as ações da ESTRADAS SP para fundo de investimento em participações com objetivos exclusivos de economia tributária. Portanto, de acordo com o inciso II do art.124 do CTN, mesmo sem revestir-se da condição de contribuinte foi responsável pela efetivação das operações, as quais deram origem ao fato gerador da obrigação tributária”.

Esse quadro, no mínimo confuso, foi solenemente observado por **todos** os imputados, valendo ver excertos de um dos RV acostado (fls.2915/2917), sendo que os demais contemplam a mesma argumentação:

3.16. De resto, ressalte-se que, no Termo de Verificação Fiscal anexado aos AUTOS - bem como na DECISÃO -, ao tratar de forma genérica e inespecífica da situação das 12 pessoas físicas e jurídicas elencadas como responsáveis tributárias pelo crédito lançado contra ESTRADAS, é feita menção ainda ao artigo 135, inciso III, do CTN.

3.17. A rigor, tendo em vista que o DEMONSTRATIVO mencionado no item 3.1, acima, é o único documento vinculado aos AUTOS que trata da situação específica do RECORRENTE, é este documento, e somente ele, que deveria ser reputado como base da pretendida responsabilização. Logo, só caberia ao RECORRENTE apresentar na presente petição as suas considerações quanto à aplicação do art. 124, inciso I, do CTN ao seu caso concreto, o que já foi feito nos itens precedentes.

3.18. De toda forma, apenas para fins de argumentação, o RECORRENTE refuta a seguir a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN.

(...)

3.21. Neste particular, convém destacar que a DECISÃO faz uma confusão em relação às figuras do sócio e do administrador das pessoas jurídicas. Com efeito, alega a DECISÃO que as pessoas jurídicas seriam representadas perante terceiros por seus sócios, o que justificaria a aplicação do art. 135 do CTN no caso concreto, como se isso fosse possível.

3.22. Ademais, a pretendida responsabilização do RECORRENTE pelo simples fato de ser sócio de ESTRADAS equivaleria a uma verdadeira desconsideração de sua personalidade jurídica, o que somente é admissível em hipóteses extremas e especificamente previstas na legislação, o que não é o caso.

3.23. Como se não bastasse, o RECORRENTE não pode deixar de registrar a sua indignação com o entendimento adotado pela DECISÃO de que o art. 135, III, do CTN seria aplicável porque o próprio descumprimento da obrigação tributária configuraria "infração à lei" capaz de configurar a responsabilização tributária.

3.24. A jurisprudência judicial já consolidou o entendimento de que a simples inadimplência fiscal por parte de uma pessoa jurídica não autoriza o fisco a cobrar o respectivo crédito de seus administradores. Nesse sentido, a título meramente exemplificativo, citem-se os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal ("STF"):

(...)

3.27. Em suma, os diversos precedentes judiciais e administrativos citados acima evidenciam, de forma inequívoca, que os sócios administradores de pessoas jurídicas só podem ser considerados pessoalmente responsáveis por créditos fiscais destas quando a fiscalização é capaz de comprovar que estes agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3.28. Configura-se, portanto, igualmente descabida a responsabilização tributária pretendida pela fiscalização com base no art. 135, inciso III, do CTN.

De seu lado, a PGFN, em contrarrazões (fls. 2970) certamente percebeu a incoerência entre o TVF e demonstrativo de responsabilização individual, **não tecendo qualquer comentário acerca da possível tipificação no artigo 135, III, do CTN**, firmando estacas apenas no artigo 124, do mesmo diploma legal.

Assim, não há como não reconhecer a absoluta falta de coerência e concatenação entre TVF e Demonstrativos Individuais a respeito das referências ao artigo 135, III, cabendo, liminarmente, seu afastamento.

Passo à análise, a seguir, das imputações individualizadas das dez pessoas físicas (artigo 124, I, do CTN) e duas pessoas jurídicas (artigo 124, II, ibidem), iniciando por estas.

DA SOLIDARIEDADE ATRIBUÍDA ÀS PESSOAS FÍSICAS ACIONISTAS

Como visto acima, a Autoridade Fiscal, arrolou dez pessoas físicas, todas elas acionistas da recorrente, como “responsáveis solidários”, tendo como supedâneo o artigo 124, I, do CTN, *verbis*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A redação – para muitos estudiosos do direito não muito feliz do dispositivo – obrigam a que o intérprete debruce-se não apenas sobre a literalidade do texto legal mas se valha da jurisprudência e doutrina de modo a aplicar, na prática, o que a norma abstratamente instituiu.

Nessa linha de pensamento, não há dúvidas, a majoritária (mas não unânime) posição jurisprudencial deste Tribunal Administrativo Tributário Federal dita o compasso no sentido de que o “interesse comum” não alcançaria os sócios ou acionistas da companhia, mas, sim, terceiros que se beneficiem de atos praticados pela pessoa jurídica de forma indireta, vale dizer, mesmo não tendo oficial e formalmente participação societária, acabem por figurar como verdadeiros sócios/acionistas de fato usufruindo das benesses, dos bônus, sem que fiquem expostos aos ônus.

Dentro deste contexto, **só em casos especiais** em que os fatos sejam claramente revelados é que se admite que sócios/acionistas possam ser incluídos no rol do artigo 124, I.

Cabe ver, pois, se os contornos que envolveram a acusação poderiam levar à atribuição de responsabilidade solidária aos que já eram acionistas da recorrente.

A leitura do texto acusatório (TVF), já mostrada antes, assenta ter sido *“atribuída a solidariedade às pessoas físicas e às administradoras dos fundos de investimentos em participações abaixo relacionadas, porque pactuaram e se beneficiaram dos procedimentos visando a economia tributária com abuso da forma deliberadamente planejados para o fim proposto, conforme se comprova pelos relatos contidos neste termo de verificação fiscal amparados por documentação probatória”*, ou seja, direciona a atribuição de responsabilidade para os eventos já vistos neste voto, diga-se, o *modus procedendi* adotado, com a seguinte linha cronológica do tempo:

- **18/03/2010** – Definição do preço de compra da Multivias.
- **21/05/2010** – Aprovação de **aumento de capital** em Estradas, no montante de R\$ 30.865.805,61, com emissão de novas ações, distribuídas conforme proporção das ações já detidas pelos sócios.
- **14/06/2010** – Aprovação de **diminuição de capital** social em Estradas, no montante de 30.705.414,66, mediante o cancelamento de ações representativas do capital social da companhia. Em contrapartida pela redução do capital social, os sócios de Estradas receberam a totalidade da participação societária detida em Multivias, transferida a valor contábil.
- **25/08/2010** – Celebração do contrato de compra e venda das ações de Multivias, tendo como comprador CPC e como vendedores os sócios pessoas físicas e fundos de investimento em participações detentores das ações de Multivias.
- **22/10/2010** – Assinado o termo de fechamento da compra e venda, com o pagamento do preço e liberação do valor do sinal, que se encontrava depositado desde 25.08.2010.

Tudo convergindo para a economia tributária de 19% em razão do ganho de capital apurado quando da alienação das ações ter sido suportado pelas pessoas físicas, acionistas, e não pela pessoa jurídica da recorrente.

A respeito dessa infração, visto antes, este Relator pugnou pelo improvimento do RV da recorrente, mantendo os lançamentos.

Pois bem, seriam estes fatos – inquestionáveis pelo que se vê nos autos - passíveis de levar à atribuição de responsabilidade solidária aos acionistas da companhia, na forma do artigo 124, I, do CTN?

Para os dez recorrentes, não!

Veja-se, exemplificativamente, uma das peças recursais (fls. 2816/2817), sendo que todas as outras têm o mesmo tom:

3.7. Em razão de a personalidade dos acionistas ser distinta da personalidade da sociedade investida, eles não figuram como parte nos negócios por ela celebrados; a receita ou os resultados auferidos pela sociedade são exclusivamente dela, enquanto não distribuídos sob a forma de dividendos. Assim, os tributos devidos sobre as referidas receitas ou resultados somente podem ser exigidos da própria sociedade.

3.8. O fato de os acionistas participarem indiretamente dos resultados da sociedade não caracteriza o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", capaz de atribuir-lhes responsabilidade tributária solidária. Caso contrário, até mesmo acionistas pessoas físicas de companhias abertas com ações negociadas em bolsa de valores poderiam ter seus patrimônios atingidos por débitos tributários dessas companhias, o que simplesmente inviabilizaria o desenvolvimento do mercado de capitais e do empreendedorismo brasileiro.

(...)

3.12. Na mesma linha acima encontramos diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), entre os quais, novamente a título exemplificativo, podemos citar o recente Acórdão nº 1402-001.929, de 03.02.2015, relatado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, de cujo voto se transcreve o seguinte trecho:

(...)

3.14. Ante o exposto, a mera participação do RECORRENTE nos lucros de ESTRADAS não poderia ser considerada suficiente para lhe alçar à condição de responsável tributário solidário por suposto "interesse comum" com ESTRADAS. Este interesse teria que ser jurídico, vinculado ao próprio fato gerador dos tributos em discussão; vale dizer, teria que colocar o RECORRENTE e ESTRADAS no mesmo polo do negócio jurídico celebrado, de forma originária e concomitante (vide o exemplo da responsabilidade solidária em relação ao IPTU mencionado mais acima).

Para a PGFN, sim!

"52. No que diz respeito à sujeição passiva solidária, argumenta-se que para se caracterizar a solidariedade os sujeitos devem estar no mesmo pólo da relação jurídica, o que não acontece no caso. O interesse a atrair a solidariedade deve ser jurídico e não econômico.

53. O artigo 124 do CTN determina que sejam solidariamente responsabilizados todos aqueles que tenha interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

54. Esta situação, nos autos, é o ganho de capital decorrente da venda das ações da Multivias, pela Estradas, para a CPC. Ora, as operações praticadas em sequência foram todas conduzidas pelas pessoas físicas, acionistas da referida PJ. Elas deliberaram em assembleia a falsa necessidade de reduzir o capital, elas decidiram

que a devolução seria em forma de ações da Multivias, elas transferiram as ações de forma a viabilizar sua entrega à CPC como era o objetivo inicial.

55. Isto mostra que elas não só tinham interesse na alienação que gerou o ganho de capital como também forneceram os meios para que se operasse tal alienação da forma indireta, dissimulada, como se deu.

56. É mais que claro o seu interesse na situação que constitui o fato gerador, assim como é claro o seu interesse comum em disfarçar a ocorrência dessa situação, prostrando-se perante o Fisco como alienantes sem que isso refletisse a realidade material da situação”. (contrarrazões – fls. 2970)

Embora reconheça a não unanimidade do tema e os bem lançados argumentos dos recorrentes, fato é que toda a engenharia desenvolvida na pessoa jurídica recorrente teve como idealizadores as pessoas físicas dos acionistas que planejaram, fizeram tratativas, projetaram e executaram TODAS as fases da negociação, culminando com o fechamento do negócio e o pagamento de 15% sobre o ganho de capital que apuraram, não tendo a pessoa jurídica, como ente abstrato que é (cf. Savigny “*in Traité de droit romain*”), idealizado qualquer partícula deste procedimento.

De outro canto, ainda que se entenda diversamente do pensamento de Savigny e se profile com a linha doutrinária dos que defendem a existência efetiva da pessoa jurídica, capaz de realizar todas as operações para as quais surgiu, contratar, vender, assumir obrigações, recolher tributos, etc., fato é que estes procedimentos são levados a efeito por quem legal, estatutária ou contratualmente a represente. Em outras palavras, a pessoa jurídica “**pensa**” e “**age**” conforme seus gestores, diretores, administradores, CEO, etc. “**pensam**” e “**agem**”, claro de acordo com a lei, estatutos, contratos e interesse de seus acionistas ou sócios que lhes ditam a macro estrutura para os negócios.

No caso concreto, porém, **quem pensou e agiu foram os acionistas**, que resolveram aumentar o capital social com as reservas livres da sociedade e, menos de 1 mês depois, reduziram o mesmo capital antes aumentado, devolvendo-o a quem? Exatamente a eles mesmos, ou seja, os próprios acionistas que haviam aprovado o aumento realizado em período inferior a trinta dias.

Tem-se assim uma situação claramente estampada:

1. os acionistas resolvem aumentar o capital da sociedade com reservas livres;
2. menos de trinta após os mesmos acionistas resolver reduzir o capital recém-aumentado devolvendo-o, já inflado pelo aumento, a eles mesmos e sem tributação alguma (art. 22, da Lei nº 9.249/1995);
3. em seguida, realizam a operação de alienação das suas ações, suportando uma tributação de 15% quando seria de 34% na pessoa jurídica da recorrente se esta metamorfose acionária não tivesse sido realizada exatamente por eles mesmos.

Cabem mais algumas palavras acerca do alegado pela recorrente e pelas pessoas jurídicas e pessoas físicas presentes nos autos no sentido de que o Fisco (Estado) não

pode se intrometer em operações entre particulares e de que não existe qualquer impedimento para que eles, acionistas, após receberem os ativos referentes às suas participações na recorrente, tivessem que aguardar um determinado período de tempo, uma quarentena, antes de introduzir estes ativos em outro empreendimento.

De fato, alegações com certo teor de verdade, desde que tais operações entre partes tenham propósito negocial efetivo e se materializem sob o manto da lei.

Nesse ponto, qual a razão – exceto a busca da economia tributária – para que se engendrasse toda a operação de alienação de participação societária num rápido e sôfrego período de tempo (lembre-se, entre a data da definição do preço de compra da Multivias – 18/03/2010 – e a data da celebração do contrato de compra e venda dessas mesmas ações em que figuraram como comprador a CPC e vendedores os acionistas aqui referenciados – 25/08/2010 –, passaram-se tão somente cinco meses, período em que, em seu entremeio, ainda houve tempo para que se realizassem duas assembleias que autorizaram o aumento e a redução do capital (sobre tais AGE, ver fls. 23/114).

Posição muito bem observada pela PGFN em suas contrarrazões (fls. 2790), quando assentou que *“as operações praticadas em sequência foram todas conduzidas pelas pessoas físicas, acionistas da referida PJ. Elas deliberaram em assembleia a falsa necessidade de reduzir o capital, elas decidiram que a devolução seria em forma de ações da Multivias, elas transferiram as ações de forma a viabilizar sua entrega à CPC como era o objetivo inicial”*.

Com esse proceder atraiu-se o exigido “interesse jurídico”, pois se colocaram a pessoa jurídica e as pessoas físicas no mesmo pólo da relação jurídica pelo indisfarçável interesse comum em dissimular a ocorrência dessa situação, prostrando-se perante o Fisco como alienantes sem que isso refletisse a realidade material da situação.

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.(Ac. 9101-003.378 – Sessão de 05/02/2018 – Rel André Mendes de Moura)

Valho-me de excertos do voto do I. Relator da CSRF e aqui os adoto subsidiariamente, na forma abaixo reproduzida:

“Não se pode ignorar que o interesse econômico, por si só, não se mostra suficiente para a inclusão no pólo passivo da relação obrigacional tributária.

Também há que restar demonstrado o vínculo jurídico, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária.

E a atuação em conjunto pode se materializar de diversas maneiras, dentre as quais no caso tratado nos presentes autos, no qual se demonstra claramente que as pessoas físicas valeram-se de artifícios para se esquivar das obrigações tributárias, com utilização de estratégias ardilosas e construções fictícias, como o IADE e a COPEP.

O interesse jurídico resta caracterizado na medida em que a construção empreendida pelas pessoas físicas foi em conjunto, concorrente, visando deliberadamente revestir os rendimentos auferidos de uma imunidade tributária inexistente, e repassar tais recursos aos reais beneficiários, sócios de diferentes empresas de um mesmo grupo familiar.

*Restou comprovada nos autos, para além de qualquer dúvida, a **participação ativa, individual e concatenada dos responsáveis solidários na prática dos ilícitos tributários.***

Vale reproduzir a clássica lição de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do CTN (in Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, 3.ªed, p67):

“É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras,(...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.

A descrição dos fatos e a análise das provas colacionadas pela fiscalização são mais do que suficientes para reconhecer o interesse jurídico dos responsáveis solidários nos atos que ensejaram a obrigação tributária, apto a atrair a solidariedade prevista no artigo 124,I, do CTN”. (negrito no original, sublinhado por este Relator).

Nesse patamar e concluindo, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

Ora, não se pode imaginar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem o planejou, projetou seus efeitos, executou e usufruiu de suas benesses, inclusive na área tributária, escapando de suas obrigações fiscais.

Portanto, na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Juliana Furtado Costa Araújo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro, in “Responsabilidade Tributária”, RT/2017, pgs. 47 e 173.

Em face do acima elencado, encaminho meu voto no sentido de negar provimento aos recursos voluntários das dez pessoas físicas arroladas pelo Fisco, mantendo a sujeição passiva com sustentação no artigo 124, I, do CTN.

Para melhor fixação, alinham-se os responsabilizados:

<u>Nome</u>	<u>CPF/CNPJ</u>	<u>Termo (fls.)</u>	<u>RV - fls.</u>
Carlos Seabra Suarez	071.161.955-72	1565	2927/2942
Afonso Arnaldo Junqueira Prata	341.483.966-00	1565	2847/2865
Sergio Augusto Najar	087.105.975-49	1565	2886/2904
Jorge Goldenstein	196.708.345-20	1565	2770/2788
Marcus Vinicius de Magalhães Matos	514.073.616-00	1566	2866/2885
Lauro Augusto Oliveira Cruvinel Borges	301.512.526-53	1566	2789/2808
Mauricio de Lana	045.092.506-49	1566	2905/2923
Renato Nogueira da Silva	072.302.906-78	1566	2809/2827
Marco Antonio Pimenta Ferreira	129.973.316-68	1566	2751/2766
Ismar Godinho Pereira	727.070.038-91	1567	2828/2846

DA SOLIDARIEDADE ATRIBUÍDA ÀS PESSOAS JURÍDICAS ACIONISTAS

Diversamente vejo a imputação feita às duas pessoas jurídicas arroladas.

Primeiro porque a tipificação legal no artigo 124, II, do CTN exige, como bem salientado pelas duas recorrentes, pessoas jurídicas, em suas peças recursais, vinculação com alguma outra lei que a complemente e que expressamente indique a pessoa a ser responsabilizada, procedimento em relação ao qual a Fiscalização quedou-se inerte.

Mais, a tipificação legal apontada no TVF e no Demonstrativo de Responsáveis Tributários, quando se individualizam os arrolados, contém discrepância entre os dispositivos legais.

Veja-se no TVF:

“Para o valor deste auto de infração é atribuída a solidariedade às pessoas físicas e às administradoras dos fundos de investimentos em participações abaixo relacionadas, porque pactuaram e se beneficiaram dos procedimentos visando a economia tributária com abuso da forma deliberadamente planejados para o fim proposto, conforme se comprova pelos relatos contidos neste termo de verificação fiscal amparados por documentação probatória.

A solidariedade ora imposta está amparada pelos arts. 124, I e 135, III do Código Tributário Nacional, estabelecido na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 e reedições posteriores”.

A fragilidade da acusação é flagrante. No caso do artigo 135, III, dispensável maiores comentários.

E a imputação no art. 124, II, sequer foi ventilada.

Assim afasto a imputação feita às pessoas jurídicas BNY Mellon Serv.Finan.DTVM S/A e Banco Modal S/A, excluindo-as do pólo passivo.

DA MULTA QUALIFICADA

Sobre a duplicação da multa de ofício, pela sua qualificação, escreveu o autuante (TVF – fls. 1641/1642):

“Por tudo o que foi demonstrado entendemos ter ficado patente a prática, deliberada, de planejamento tributário abusivo e fraudulento, justificando-se a qualificação da multa, pois ficou inequívoca a intenção da contribuinte em se aproveitar de um procedimento, unicamente, que propiciasse a econômica tributária.

A intenção de fuga da tributação correta aconteceu entre o fechamento propriamente dito do valor da compra (18/03/10) e a concretização do acordo de acionistas (22/08/10) e a celebração do contrato de compra e venda (25/08/10).

Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL decorrente do ganho de capital na venda das ações da MULTIVIAS já caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão.

A redação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/2007, assim dispõe:

(...)

Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:

(...)

O enquadramento ora descrito consiste no nosso entendimento de que a ação foi perpetrada por agente que agia sabendo que estava agindo e querendo agir daquela maneira para alcançar a meta de obter redução tributária”.

Embora à primeira vista possa parecer que a acusação foi superficial, a leitura mais atenta do libelo acusatório aponta para o *animus* doloso da recorrente no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, tudo conforme expressamente aduzido no preâmbulo do texto.

Ou seja, o Fisco, ao invés de repetir e reproduzir - até cansativamente - TODOS os atos que levaram à consecução dos lançamentos de ofício e a imputação de responsabilidade solidária, remeteu o leitor à verificação de TODO o procedimento detectado e à engenharia desenvolvida e que teve como ponto culminante a tentativa de obter substancial redução da carga tributária em operações que deveriam ser tributadas a 34% e o foram a 15%.

Veja-se o primeiro parágrafo do texto acusatório:

“Por tudo o que foi demonstrado entendemos ter ficado patente a prática, deliberada, de planejamento tributário abusivo e fraudulento, justificando-se a

qualificação da multa, pois ficou inequívoca a intenção da contribuinte em se aproveitar de um procedimento, unicamente, que propiciasse a econômica tributária.

E sua conclusão:

“Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:

(...)

O enquadramento ora descrito consiste no nosso entendimento de que a ação foi perpetrada por agente que agia sabendo que estava agindo e querendo agir daquela maneira para alcançar a meta de obter redução tributária”.

Nesse sentido, não perdendo o foco, não se olvide que, segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18-I, redação dada pela Lei 7.209/1984, e na linha da melhor doutrina pátria de direito penal, o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumiu o risco de produzir o resultado).

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida na conduta típica de sonegação e fraude (artigo e 72 da Lei 4.502/64⁵ e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488/2007⁶), que implicou, ainda, redução ou supressão de tributos e contribuições (o sujeito

⁵ Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁶ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

passivo quis e praticou conduta fraudulenta no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

(Acórdão 1201-00205 - Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes)

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, que implica, ainda, a redução indevida de tributos e contribuições, impõe a exigência das exações fiscais com aplicação da multa qualificada.

(Segunda Turma/Quarta Câmara/Primeira Seção de Julgamento - Data da Sessão - 11/11/2010 Relator(a) Antonio José Praga de Souza - Nº Acórdão 1402-000.314)

Por esses fatos – incontestes – entendo que a exasperação da multa, elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, por isso deve ser mantida.

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Acresço que, por economia processual, deixo de reproduzir os atos havidos ao longo do procedimento e que levaram à qualificação da penalidade, posto já ter tratado exaustivamente do assunto ao longo deste voto.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O reclamo da recorrente volta-se contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Todavia, sem necessidade de maiores digressões, afasto de plano os reclamos da contribuinte por se estar diante de matéria já sumulada por este Tribunal Administrativo Tributário Federal, a saber:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, por se tratar de tema objeto de Súmula e, portanto, de observância obrigatória pelos Conselheiros (art. 45, VI, do RICARF), descabe acolher o pleito da recorrente, impondo NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

DA COMPENSAÇÃO DO IRPF e IRRF RECOLHIDOS COM OS LANÇAMENTOS DE OFÍCIO REALIZADOS

Tanto em sua impugnação quanto no RV (além dos memoriais) a recorrente pontua sobre a impropriedade de se lançar os tributos aqui discutidos e não se aproveitar o Imposto de Renda Pessoa Física e Imposto de Renda Retido na Fonte que teriam sido pago pelos sócios (RV – fls. 2570/2571):

10. **DOS EQUÍVOCOS COMETIDOS PELA FISCALIZAÇÃO NO QUE DIZ RESPEITO À APURAÇÃO DO SUPOSTO GANHO ATRIBUÍDO À RECORRENTE.**

10.1. Há, ainda, que se registrar que, conforme reconhecido pela fiscalização no TERMO, os VENDEDORES pessoas físicas recolheram IRPF (à alíquota de 15%) sobre o ganho oriundo da operação de venda ora em discussão, constando todos os DARFs no processo.

10.2. Ao lavrar os AUTOS sem proceder ao desconto dos referidos tributos, a Fazenda terminaria por receber IRPJ e CSL (a uma alíquota consolidada de 34%) sobre o mesmo e único ganho, o que caracterizaria um evidente enriquecimento indevido, patente "*bis in idem*".

10.3. Com efeito, na remota hipótese de os argumentos até aqui aduzidos não serem aceitos, requer a RECORRENTE que ao menos sejam subtraídos do crédito fiscal mantido dos AUTOS os valores de IRPF recolhidos pelos VENDEDORES, bem como o IRPF recolhido por uma das quotistas de um dos VENDEDORES constituídos sob a forma de fundos de investimento (Brasif Fundo de Investimento em Participações) em razão da valorização de suas quotas relacionada ao ganho em questão (DOC. 08 da Impugnação).

Há razão no pleito da recorrente.

Como neste voto desconsideraram-se as operações feitas pelas 10 PF e 2 PJ, imputando-as como se tivessem sido praticadas pela recorrente (Estradas SP), ou seja, como os autos de infração de IRPJ e de CSLL foram lavrados contra a recorrente, sendo a infração identificada como “**ganhos e perdas de capital apurados incorretamente**”, abrangendo o ano-calendário de 2010, impende reconhecer que os valores efetivamente pagos pelas referidas pessoas físicas e jurídicas devem ser **REALOCADOS** nos sistemas da RFB **de modo a serem considerados como RECOLHIDOS pela Estradas SP (ora recorrente)**.

Nesse sentido já tive oportunidade de me expressar quando da Relatoria do Processo nº 16095.720118/2014-90 (Ac. 1402-002.621), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO.**

A criação e utilização de terceira sociedade empresária coligada com o fim de oferecer à tributação, sob a forma de lucro presumido, receitas decorrentes da venda de caminhões usados que se fossem tributadas na empresa cedente seriam taxadas integralmente, sob a modalidade de lucro real, autoriza o lançamento da diferença dos tributos na contribuinte cedente, bem como a imputação de multa qualificada em razão da fraude cometida.

Nesta circunstância, imperioso sejam deduzidos da exigência os valores pagos pela empresa criada para este fim e recolhidos sob o regime do Lucro Presumido, sob pena de locupletamento ilícito do ente tributante.

Entendimento na linha do Ac. 1103001.016 – 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária – Sessão de 13 de março de 2014, relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura, cujos excertos de voto reproduzo, por pertinentes com o caso aqui tratado:

“Enfim, há que se apreciar aspecto arguido pela recorrente, no sentido de que os sócios pessoa física (...) apuraram ganho de capital decorrente da alienação das quotas do Hospital Esperança na condição de pessoas físicas.

(...)

Entendo que, neste caso, os valores pagos a título de imposto de renda pessoa física devem ser considerados, na apuração do crédito tributário em debate. Ainda que por um caminho tortuoso, parcela do crédito tributário constituído por meio de lançamento de ofício de IRPJ foi paga, e por isso deve ser levada em conta. Por outro lado, o crédito tributário referente à CSLL permanece intacto”.

Acórdão com a seguinte síntese:

VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

Desse modo, em relação a este aspecto (compensação do IRPJ e IRRF recolhidos com os lançamentos de ofício realizados), DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, na forma abaixo discriminada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta dos autos, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para, i) afastar as preliminares suscitadas de, i.i) aplicação do artigo 24, da LINDB ao PAF; i.ii) decadência; e, i.iii) nulidade dos lançamentos em razão de possível deslocamento do fato gerador do quarto para o terceiro trimestre de 2010; ii) no mérito, ii.i) manter a incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108; ii.ii) afastar a imputação de sujeição passiva solidária das pessoas jurídicas arroladas pelo Fisco, excluindo-as do pólo passivo da lide; ii.iii) manter integralmente os lançamentos realizados; ii.iv) manter a qualificação da multa de ofício em 150%; ii.v) manter a sujeição passiva dos solidários, pessoas físicas, no pólo passivo da lide, com fulcro no artigo 124, I, do CTN; e, ii.vi) acolher o pedido da recorrente no sentido de que seja feita a dedução, diretamente dos lançamentos aqui tratados, do IRPJ e IRRF eventualmente pagos pelas pessoas físicas e/ou jurídicas identificadas no voto condutor do Acórdão, cabendo à Unidade de jurisdição verificar a existência de pedidos de restituição/ressarcimento/compensação formalizados por tais contribuintes, inclusive sua alocação a este ou outros procedimentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Ousando divergir do profundo e bem fundamentado - como de costume - voto do I. Relator e Presidente desta C. 2ª Turma Ordinária, Paulo Mateus Ciccone, registra-se aqui a discordância fundamentada do seu posicionamento quanto 1) à ocorrência de erro na identificação do momento/período de apuração da efetiva alienação das participações societárias, que deu margem ao ganho de capital, objeto da Autuação sob análise, bem como, 2) no mérito, em relação à validade das operações societárias envolvidas, incluindo a redução de capital procedida, abarcada pela opção fiscal contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95.

Pois bem, em relação ao momento da efetiva alienação das ações, a Fiscalização, nos termos expressos nas Autuações e no TVF, apurou a ocorrência do *fato gerador* do ganho de

capital em 30/09/2010 (encerramento do 3º Trimestre). Isso, pois entendeu-se que *em 25/08/2010 foi consumada a negociação de compra da MULTIVIAS, quando da assinatura do Contrato de Compra e Venda* (fls. 1634 e 1636 - destacamos).

E, por sua vez, a DRJ *a quo*, ainda que não tenha reconhecido qualquer erro na identificação do momento da ocorrência do fato gerador, chegou a firmar entendimento sobre tal tema preliminar de que *os efeitos do contrato já valem a partir de sua celebração e no caso específico a definição do preço do negócio da aquisição representa o início da negociação, pois é um dos elementos essenciais de qualquer contrato oneroso. (...) estipulado o objeto do negócio (compra e venda de participação societária) e o preço, o avençado pelas partes já possui eficácia para fins jurídicos obrigacionais mesmo se tratando de ajustes preliminares (art.463 do NCC). A alegação da contribuinte de que o ajuste do preço efetuado em março de 2010 não possuir natureza vinculativa não pode ser aceita, pois nesta etapa já foi iniciado os efeitos do negócio jurídico. A inclusão de cláusula suspensiva como defesa para a postergação de possíveis efeitos jurídicos pode ser incluída em acordos contratuais, no entanto, as convenções particulares que prejudiquem os interesses da Fazenda Pública não possuem validade em razão do interesse público* (fls. 2447).

Ou seja, aparentemente, em tal entendimento professado pelos I. Julgadores da 1ª Instância, em 03/2010 (1º Trimestre), o negócio já produziria seus efeitos, inclusive para fins fiscais.

Finalmente, a alegação e as comprovações da Recorrente são no sentido de que, em 25/08/2010, realmente, foi assinado o Contrato de Compra e Venda de Ações e outras Avenças, contudo, na sua Cláusula 5ª, tal Instrumento lista as Condições Precedentes que condicionavam a realização do negócio jurídico e suspendiam as obrigações lá previstas. Confira-se seus termos:

5. CONDIÇÕES PRECEDENTES

5.1. Condições Precedentes às Obrigações do Comprador. O Comprador somente estará obrigado a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito do Comprador de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea “b” desta Cláusula 5.1):

(a) a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato;

(b) a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data de Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de cerca de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias; e

(c) o cumprimento, pelos Vendedores, até ou na Data de Fechamento, das obrigações previstas nas Cláusulas 6.3(a), 6.3(b), 6.3(e) e 6.3(f), 6.3(g), 6.3(i), 6.3(j) e 6.3(l).

5.2. Condições Precedentes às Obrigações dos Vendedores. Os Vendedores somente estarão obrigados a consumir o Fechamento se forem implementadas ou verificadas, conforme o caso, antes ou no Fechamento, as seguintes condições precedentes (sem prejuízo do direito dos Vendedores de renunciar a qualquer das referidas condições, exceto no tocante à Aprovação da ARTESP e à condição estabelecida na alínea “b” desta Cláusula 5.2):

(a) a obtenção da Aprovação da ARTESP até o 90º (nonagésimo) dia contado da data de assinatura deste Contrato;

(b) a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data de Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias; e

(c) o cumprimento, pelo Comprador, até ou na Data do Fechamento, das obrigações previstas nas Cláusulas 6.2(a), 6.2(b), 6.2(c) e 6.2(e).

Como se observa nos *Itens* 5.1.a e b e também no *Itens* 5.2.a e b, restou estabelecido entre as Partes celebrantes, **sem direito à renúncia, as condições para o fechamento do negócio**, que culminaria no jurídico e efetivo aperfeiçoamento do negócio previsto no Contrato. Em suma, são tais condições a aprovação pela ARTESP da transação em questão (Item 5.1.a e Item 5.2.a) e a aquisição *de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de cerca de 73,45% (...) do capital social total e votante da Companhia* (Item 5.1.b e Item 5.2.b).

A Recorrente aponta que, como é incontroverso nos autos, o fechamento do negócio somente deu-se em 22/10/2010, quando as Partes verificaram o cumprimento de todas as condições previamente estabelecidas, de natureza suspensiva, obrigando-se, nesse momento, efetiva e mutuamente, a promover a transferência das ações e proceder aos pagamentos do sinal e das contraprestações devidas, dentro de tudo aquilo avençado, concretizando o negócio.

Posto isso, tratando-se de Instrumento Particular, não solene, sujeito ao *pacta sunt servanda*, fica claro que, naquela oportunidade contratual de 25/08/2010, de fato estabeleceu-se os termos do negócio a ser procedido, mas não fora, naquele momento, contraída nenhuma obrigação efetiva pelas Partes, as quais restaram suspensas, nos termos das condições estabelecidas na Cláusula 5ª, mormente em relação aos Itens 5.1. a e b e 5.2. a e b, que eram irrenunciáveis.

Com base nas cláusulas de tal Contrato, poderia, simplesmente, não ocorrer o negócio da alienação das ações da MULTIVIAS (*fato gerador* do ganho de capital, agora sob exigência) pela simples verificação do não atendimento a tais *Condições Precedentes*, não havendo em se falar de aperfeiçoamento do negócio jurídico em 25/08/2010 – e, muito menos, em ganho de capital apurado nessa data.

Especificamente os Itens 5.1.b e 5.1.b deixam claro que a condição suspensiva da aquisição de outras participações societárias seria apenas resolvida na data do fechamento, o que se confirmou e permitiu a concretização do negócio em 22/10/2010.

Eis aqui a primordial diferença entre as expressões adotadas no mercado de fusões e aquisições (*M&A signing* (momento da assinatura do Instrumento que prevê os termos, as obrigações e as condições necessárias para o negócio a ser celebrado) e *closing* (fechamento, momento no qual se demonstra o cumprimento ou promove-se a renúncia das condições previamente estabelecidas para o surgimento do negócio, aperfeiçoando-se as obrigações acordadas).

O *signing* e o *closing* até podem ocorrer simultaneamente, mas, exatamente pela corriqueira adoção e típica implementação de *condições precedentes* vinculativas para a celebração do negócio, geralmente existe um lapso temporal entre as duas ocorrências (resultando no chamado *deferred closing*).

Nesse hiato, precisamente aguarda-se a demonstração da existência ou a concretização das condições, suspensivas ou resolutivas, antes fixadas pelos Celebrantes para o negócio realmente ocorrer. Historicamente, apenas as arras (sinal) seriam devidas na etapa comercial preliminar do *signing*; porém, dentro da prática atual e mais moderna – como será mais adiante visto – até mesmo esse *adiantamento*, na grande maioria das vezes, não vem sendo pago à Parte vendedora, ficando depositado em conta garantia (*escrow account*) até o momento do *closing* ou do atendimento, preliminar, de parte das condições previamente estabelecidas.

Considerando tal esclarecimento, no presente caso, quando da assinatura do Contrato de Compra e Venda em 25/08/2010, não houve a efetiva contração de obrigações capazes de dar margem ao *fato jurídico tributário* do ganho de capital da empresa colhido pela Fiscalização ou mesmo a qualquer *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*. O negócio só se tornou perfeito e acabado em 22/10/2010.

Tal circunstância amolda-se didaticamente aos comandos das normas gerais de Direito Tributário veiculadas nos arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo Único. (...)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

(destacamos)

Ressalvada a ponderação do I. Conselheiro Relator do v. Acórdão nº 1402-002.959, de 13/03/2018, feita em plenário na apreciação do presente feito, de que cada caso guarda as suas peculiaridades fáticas, justificando conclusões diversas, naquele outro julgamento, esta mesma C. 2ª Turma Ordinária, já se posicionou sobre a ocorrência do fato gerador apenas no momento do cumprimento da condição suspensiva:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

FATO GERADOR. NEGÓCIO JURÍDICO. CONDIÇÕES SUSPENSIVAS.

Somente quando a condição suspensiva do negócio jurídico se cumpre, o contrato se torna exequível. O fato gerador é no momento da implementação das condições suspensivas, nos termos dos arts. 116 e 117 do CTN.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. IRPJ. LUCRO PRESUMIDO.

O prazo para constituir o crédito tributário referente ao IRPJ extingue-se em 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, que no caso do lucro presumido é ao final de cada trimestre. Com a ciência da autuação em 12/09/2016, alcançou dentro dos 5 anos os fatos ocorridos em 06/07/2011.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO EVIDENTE.

Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa

jurídica atuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto, empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.

(...)

Dessa forma, inclusive pela força normativa, de *alta hierarquia*, do art. 117 do CTN, resta claro que o *fato gerador* do ganho de capital colhido dentro das acusações perfiladas pela Autoridade Fiscal no presente caso, teria ocorrido apenas em 22/10/2010, no início do 4º Trimestre desse ano-calendário – e não no 3º Trimestre, como, *data maxima venia*, equivocadamente apurado nas Autuações e registrado no TVF.

Em simples acréscimo argumentativo, como anunciado anteriormente, em 25/08/2010, sequer foi liberado o sinal da compra aos vendedores. O próprio Contrato de Compra e Venda das ações previa que tal monta seria depositada em conta específica, criada especialmente para o depósito dessas arras (*escrow account*), custodiada e administrada por Instituição Financeira, sendo somente liberado o seu valor para os vendedores na data do fechamento, com a ocorrência efetiva do negócio:

4.2. Sinal. Nesta data, concomitantemente à assinatura deste Contrato, está sendo depositado pelo Comprador, nas Contas de Depósito do Sinal, em nome de cada Vendedor, o valor correspondente ao Sinal, devidamente corrigido até a presente data conforme a Cláusula 3.1.1, multiplicado pela Participação Societária Individual dos Vendedores na Multivias.

4.2.1. Para fins da Cláusula 4.2, os Vendedores, o Comprador e o Banco Itaú Unibanco S.A. celebram, nesta data, o Contrato de Depósito do Sinal, que regulará o depósito, aplicação e liberação das quantias mantidas nas Contas de Depósito do Sinal, para os Vendedores ou para o Comprador, conforme previsto na Cláusula 4.3(b) e na Seção 1 deste Contrato.

4.2.2. A quantia mantida em cada um das Contas de Depósito do Sinal somente poderá ser aplicada em moeda corrente nacional, em títulos de emissão do Tesouro Nacional, do Banco Central do Brasil ou em certificados e recibos de depósito bancário e demais investimentos permitidos, conforme definido no Contrato de Depósito do Sinal. O valor contido, a qualquer tempo, nas Contas de Depósito do Sinal (i.e., incluindo os rendimentos, deduzidas as perdas e deduzidos os Tributos incidentes) corresponderá ao Saldo da Aplicação do Sinal para todos os efeitos deste Contrato.

4.2.3. Os custos de abertura e manutenção da Conta de Depósito do Sinal serão integralmente arcados pelo Comprador.

4.3. Pagamento na Data de Fechamento. No Fechamento:

(a) o Saldo da Aplicação do Sinal existente em cada uma das Contas de Depósito do Sinal será integralmente liberado em favor do Vendedor titular da respectiva Conta de Depósito do Sinal; e,

(b) o Comprador pagará a cada um dos Vendedores o valor correspondente (x) ao Preço de Compra Alocado aplicável a tal Vendedor; menos (y) a parte do Sinal que tiver sido depositada nesta data em sua respectiva Conta de Depósito do Sinal, corrigido pela variação *pro rata die* de 100% (cem por cento) do CDI desta data, inclusive, até a Data de Fechamento menos (z) o Valor Retido que respectivamente lhe couber.

A única hipótese do efetivo recebimento do sinal, quando não do momento do fechamento do negócio, é a sua conversão em *multa compensatória*, nos termos da Cláusula 11 de tal instrumento, no caso do fechamento deixar de ocorrer, por ato ou omissão doloso(a) ou culposo(a) de qualquer das Partes (fls. 296 - destacamos) – cláusula manifestamente padrão, redigida nos moldes dos arts. 417 a 420 do Código Civil de 2002.

Desse modo, em 25/08/2010, não houve sequer o pagamento de sinal ou princípio de pagamento à Parte vendendor (ou em nenhum outro momento, antes de 22/10/2010) referente à alienação das ações, que deu margem ao ganho de capital apurado, denotando a total suspensão obrigacional dos termos e do próprio negócio contidos no Contrato de Compra e Venda - simples e unicamente, assinado em tal data.

Por fim, não pode se dizer que a adoção de cláusula suspensiva, por meio do estabelecimento de condições precedentes ao negócio, tratou-se de *ardil* para postergar a ocorrência do fato gerador ou gerar qualquer benefício à Contribuinte.

Primeiro pelo fato de que tal adoção é a mais corriqueira prática no mercado de aquisição de participações societárias, sendo legítima, lógica e eficaz para a proteção das Partes. Além disso, observou-se intervalo menor que 60 (sessenta) dias entre o *signing* e o *closing*, sendo período bastante razoável e – diga-se até - deveras *rápido*, em termos pragmáticos, no caso de operações como a presente. E, ainda, não foi demonstrado, concretamente, qual a vantagem, intencional e previamente calculada, de se *postergar* (ou qualquer outra) por menos e 2 (dois) meses a ocorrência do *fato gerador*.

Acima de tudo, como fartamente demonstrado, todos elementos contratuais, comerciais e até financeiros, se considerado o tratamento dado ao sinal, apontam que o negócio realmente apenas se aperfeiçoou em 22/10/2010, não havendo base concreta para tal especulação.

Em relação à suposta incidência do teor do art. 123 do CTN⁷, tal dispositivo expressamente trata de *responsabilidade pelo pagamento de tributos e sujeição passiva*, não podendo ser invocado para relativizar ou flexibilizar elementos temporais e materiais da ocorrência do *fato gerador* realmente ocorrido – matéria especialmente tratada nos arts. 116 e 117 do mesmo *Codex Tributário*.

Diante do exposto, muito respeitosamente, diverge este Conselheiro, por entender que no lançamento de ofício ora sob análise, ocorreu a equivocada identificação do período de apuração do IRPJ e da CSLL constituídos, denotando a nulidade da exação em tela, merecendo ser ser cancelado crédito tributário correspondente.

Em relação ao mérito, no que tange às operações societárias colhidas, entende-se terem sido plenamente lícitos os modelos e as manobras adotados e procedidas, inclusive a redução de capital promovida pela Companhia em favor de seus sócios, que posteriormente alienaram as ações, objeto dessa devolução de bens, a qual está totalmente albergada na opção fiscal contida no art. 22 da Lei nº 9.249/95.

Nesse sentido, considerando as imputação da Fiscalização e os argumentos da N. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional trazidos aos autos, primeiro deve-se observar a estrutura do art. 22 da Lei nº 9.249/95, com enfoque em seu *caput*:

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

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

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

⁷ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

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

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

Como se observa, o cerne e a premissa da hipótese lá prevista é a devolução de bens e direitos aos sócios ou acionistas, correspondentes a sua participação no capital das empresas. Assim, cabe agora analisar o tratamento legal e mecanismos previstos para a execução de tal manobra de devolução.

O tema é regido pelos art. 173 da Lei das S/A e pelo art. 1.082 do Código Civil de 2002:

Art. 173. A assembléia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

§1º A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembléia-geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.

§2º A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição.

Art. 1.082. Pode a sociedade reduzir o capital, mediante a correspondente modificação do contrato:

I - depois de integralizado, se houver perdas irreparáveis;

II - se excessivo em relação ao objeto da sociedade.

Fica claro que ambos os comandos legais autorizam, como hipótese autônoma e incondicionada, a redução do capital social, seja das Sociedades Anônimas ou das Sociedades Limitadas, quando se entender que, em um dado momento, existe capital social excessivo.

Posto isso, poder-se-ia indagar a quem cabe, então, decidir se há excesso ou não?

A resposta é simples: nas Sociedades Anônimas, à figura da Assembleia-Geral (Legislador emprega o termo *julgá-lo*) e nas Sociedades Limitadas, aos *participantes* do contrato

social— ou seja, os titulares da empresa (Legislador emprega a expressão *mediante a correspondente modificação do contrato*).

Não existe nas normas *competentes* outro requisito legal ou qualquer limitação à manobra de redução de capital dessas sociedades, em razão de seu excesso, que não o *julgamento* da Assembleia ou a *avença contratual* dos quotistas. Apenas determina-se a publicidade de tais atos, em proteção da universalidade dos acionistas e dos credores quirografários (*vide* art. 1.084 do CC/02). Verifica-se, assim, que a matéria é puramente de Direito Privado, encampada pelos corolários da autonomia privada, livre iniciativa e liberdade contratual, sem qualquer remissão a garantias da tributação ou prerrogativas das Autoridades Fiscais.

Dessa forma, já se pode aqui, com muita segurança, afirmar que não cabe à Fazenda Pública fazer qualquer julgamento de ocorrência ou não de excesso de capital social das companhias e, tampouco, opor-se ou invalidar tal manobra societária, justificada por tal circunstância.

E não é sem razão que a decisão sobre a monta de capital social das companhias e sociedades é exclusivamente dos seus titulares. Em breve resumo, a figura do capital social no Direito Comercial remonta ao Século XV, com a justificativa primordial histórica de segregar o patrimônio das pessoas físicas e das entidades (ou mesmo empreitadas comerciais determinadas), limitando a responsabilidade dos seus titulares.

Atualmente, e dentro de um enfoque pragmático, tal figura presta-se para exprimir quanto investimento a entidade percebeu diretamente de seus sócios, exteriorizando parte de sua capacidade econômica, bem como dando um senso de garantia a credores e funcionários.

Com raras exceções de natureza puramente regulatória ou relacionada à fruição de regimes especiais e benesses legais (que não ocorre no presente caso), não existe exigência de valores mínimos ou máximos para a monta do capital social e, muito menos, qualquer vinculação proporcional deste com as somas e fluxos financeiros percebidos nas atividades/transações praticadas pelas empresas.

Em suma, o capital social se traduz em mera relação de investimento, absolutamente livre, entre as *companhias* e os seus titulares.

Assim, reforça-se a situação de que não há base legal para a Autoridade Fazendária fazer a ponderação e o juízo da existência de excesso ou não de capital social, de modo a condicionar a validade da redução de capital ao seu próprio juízo ou, ainda, exigir outro motivo/razão, além do *julgamento* e da *avença* das Assembleias e dos Sócios das empresas.

Mais do que isso: retornando às disposições da Lei nº 9.249/95, temos que parte das suas disposições foram inseridas em frontal alteração do arcabouço normativo do combate às práticas de *distribuição disfarçada de lucros* (DDL), como tratado no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (*vide* art. 464 do RIR/99, aplicável à presente contenda).

Era comum o Fisco, com base em tal dispositivo de combate à DDL, no momento da redução do capital social das empresas, inclusive nas devoluções de bens e direitos em razão de liquidação da sociedade, exigir a adoção do valor de mercado, tributando-se o ganho de capital percebido nessa manobra. Houve forte debate no Poder Judiciário.

Contudo, veio a Lei nº 9.249/95, que, como consta da sua Exposição de Motivos, visava *simplicificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas [físicas] e jurídicas, inclusive tratando sobre a tributação de ganhos de capital e a avaliação de bens entregues a sócio ou acionista como devolução de participação no capital societário*.

A nova Lei, no contexto do chamado “Pacote FHC”, trouxe muitos mecanismos de incentivo à iniciativa privada e incremento ao investimento empresarial, valendo-se de *institutos* fiscais para tanto, como a figura dos *Juros sobre o Capital Próprio* e a medida de desoneração total dos dividendos (arts. 9 e 10 da mesma Lei nº 9.249/95).

E nessa esteira, dentro da mencionada decisão política, foram inseridos os arts. 22 e 23 na Lei nº 9.249/95⁸ que, de forma clara e manifesta, criaram um mecanismo legal precisamente *simétrico* de total neutralidade tributária do ganho de capital no trânsito de bens e direitos entre capital social das pessoas jurídicas e o patrimônio de seus titulares.

⁸ Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

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

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

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

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

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Garantindo que poderiam ser os bens e direitos integralizados no capital social ou dele reduzidos em favor dos titulares avaliados pelo valor contábil/constante da declaração de bens da pessoa física ou pelo valor de mercado, o Legislador tributário de 1995 institui expressamente a faculdade dos contribuintes escolherem o momento e a pessoa que reconhecerá e tributará o ganho de capital eventualmente ocorrido.

Como se verifica na redação dos dispositivos em questão, a eventual existência de tributos e alíquotas diversas, destinadas à tributação dos sujeitos passivos possíveis (incluindo pessoas jurídicas ou pessoas físicas), em nada se relaciona ao livre exercício tal faculdade. Afinal, tipos tributários e alíquotas diversas também exprimem outra vontade do Legislador, dentro de uma *política tributária* adotada.

Trata-se, então, de legítima opção fiscal prevista na norma tributária vigente, cujo o gozo pelos contribuintes é certo e objetivo.

Diferencia-se a *opção fiscal do planejamento tributário*. Enquanto a primeira figura pode ser descrita como uma faculdade, objetiva e expressamente prevista em determinada norma tributária, a qual confere tratamento que pode implicar em menor tributação, a segunda se amolda a um conjunto racional e organizado de decisões negociais e jurídicas dos contribuintes, tomadas com base nas normas vigentes, de natureza fiscal ou não, voltado a minimizar o ônus tributário dentro das variações quantitativas finalísticas que se apresentam.

Por exemplo, o regime do Lucro Presumido e os métodos de controle dos preços de transferências são outras opções fiscais contempladas no sistema tributário nacional. Ora, é irrelevante e desvinculado da legitimidade do exercício da faculdade permitida a percepção ulterior ou não de vantagem fiscal, sendo uma consequência sistêmica da *alternativa* implantada na legislação.

Com o perdão da *alegoria* a seguir, requalificar os fatos de toda uma operação societária, com base na verificação posterior de vantagem fiscal percebida pelo contribuinte em razão da redução do capital em favor de seus sócios, que efetivamente promoveram a alienação do bem entregue, muito se assemelharia a lavrar Autuação contra um determinado contribuinte que regularmente optou e se manteve no regime do Lucro Presumido, apurando o IRPJ sob o coeficiente de presunção de 8% (oito por cento), mas percebeu-se que sua *real* margem de lucro foi de 15% (quinze por cento), sob a justificativa de que tal opção deu-se *de forma indevida*, por possuir *motivação exclusivamente fiscal*, desconsiderando-a para exigir o valor do tributo que *deixou de ser recolhido*, aplicando-se a penalidade por tal *ardil*.

Sendo livre e fiscalmente neutro, para fins de ganho de capital, o trânsito de bens e direitos entre os patrimônios dos titulares e da empresa, nos termos da simétrica dinâmica dos arts. 22 e 23 da Lei nº 9.249/95, não há óbice ou ilícito fiscal por parte do contribuinte que *resgata* determinado bem, antes investido no capital social, visando justamente a sua alienação.

Essa é a precisa intenção do Legislador, no entender desse Conselheiro, dentro de uma política de fomento ao investimento nas empreitadas empresariais brasileiras, que pretendeu mitigar ou mesmo afastar qualquer desvantagem em se aportar um bem ou direito no capital social de uma empresa brasileira.

Inclusive, tal faculdade e neutralidade justificam a *troca* de tal bem por outros ou pelo mesmo valor em dinheiro, promovendo integralização antes ou depois da redução do bem desejado, podendo ser a decisão pelo *excesso de capital* justificada por razões circunstanciais. Ora, não existe obrigação legal do titular reduzir de forma *perene* ou *duradoura* o investimento na pessoa jurídica, quando se promove a devolução de bens e direitos do capital social.

Havendo a opção legal no sistema, não é impositiva ao contribuinte a adoção da conduta que implica na maior carga tributária. Da mesma forma, não cabe a exigência de outras razões e motivos para validar postura ou manobra arrimada em tal faculdade objetiva da Lei.

Endossando tal posição, representando uma gama de julgados dessa C. 1ª Seção, de teor idêntico ou muito similar, confira-se o Acórdão nº 1401-002.307, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária dessa mesma 4ª Câmara, por unanimidade de votos, de relatoria do I. Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, em sessão de 15/03/2018:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/08/2007

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

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

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

Quando os bens, tanto na integralização quanto na devolução de participação no capital social, forem entregues/avaliados por montante superior ao que consta da declaração da pessoa física ou valor contábil da pessoa jurídica, a diferença a maior será tributada como ganho de capital (Inteligência dos artigos 22, § 4º e 23, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995).

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 nº 9.249, de 1995).

Diante do fato de que o acesso a recursos junto ao mercado financeiro, de que necessitam as empresas, está ligado, em parte, ao capital social das Companhias, a regra que permite a devolução da participação acionária pelo valor contábil, sem que isto implique em custo tributário ao titular dos recursos, se constitui em norma indutora de comportamento que tem por finalidade aumentar o capital social das empresas, garantindo a devolução destes aos sócios acionistas, pelo valor contábil, sem exigência de tributação neste ato.

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.

No caso concreto, não se pode confundir os contratos preliminares feitos entre os titulares das ações e o contrato definitivo que foi o instrumento que materializou e conferiu validade e eficácia na transação feita entre os titulares das ações e a empresa adquirente.

Diante de todo o exposto, mais uma vez, muito respeitosamente, e prestando as devidas homenagens ao I. Relator, diverge este Conselheiro, por entender plenamente válidos e lícitos os atos e condutas praticadas pela Contribuinte e seus titulares, não se verificando a ocorrência da infração supostamente apurada pela Fiscalização, conforme descrita no TVF, devendo ser dado provimento integral ao Recurso Voluntário, para cancelar o crédito tributário sob exigência.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Murillo Lo Visco

Com essa Declaração de Voto, apenas pretendo deixar consignadas as considerações que apresentei na sessão de julgamento aos demais membros desta Turma, relativamente à preliminar de erro no aspecto temporal do lançamento, e que talvez não tenham ficado claras em razão da intensidade dos debates.

Por meio da referida preliminar, a Recorrente suscitou a nulidade do lançamento ora combatido sob o fundamento de que uma das condições suspensivas previstas no contrato celebrado em 25/08/2010 somente teria sido implementada em 22/10/2010, de modo que, à luz do disposto no inciso II do art. 117 do CTN, o fato gerador da obrigação tributária que compõe o objeto do presente processo somente teria ocorrido no 4º trimestre de 2010, e não no 3º, conforme restou formalizado pela Autoridade autuante.

Trata-se da cláusula 5.1.b, que estabelecia ao Comprador a obrigação de consumir o fechamento do negócio somente se ocorresse “a efetiva e concomitante aquisição, direta ou indireta, na Data do Fechamento, de todas as Ações Rodovias não detidas pela Multivias, representativas de cerca de 73,45% (setenta e três inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) do capital social total e votante da Companhia, de forma que, com a consumação do Fechamento, o Comprador passe a deter, direta e indiretamente, 100% (cem por cento) das Ações Rodovias”.

A Recorrente defendeu a tese de que a cláusula em questão teria natureza de condição suspensiva, mas, com a devida vênia, discordo desse entendimento, pelas razões que passo a expor.

A Recorrente controlava a MULTIVIAS, que por sua vez detinha 26,55% do capital social da SP VIAS, enquanto que os 73,45% restantes encontravam-se sob a titularidade de diversos outros investidores. Pois bem, de acordo com a cláusula sob análise, o Comprador somente estaria obrigado a consumir o fechamento do negócio com a MULTIVIAS se todas as ações da SP VIAS pudessem ser adquiridas por ele (o Comprador), direta ou indiretamente. Ou seja, de acordo com essa cláusula, somente ocorreria o fechamento do negócio entre o Comprador e a MULTIVIAS se todos os titulares de ações da SP VIAS também as alienassem ao Comprador.

Portanto, admitindo apenas para fins de raciocínio que os investidores A, B, C, D e E detinham as demais ações representativas de 73,45% do capital da SP VIAS, o Comprador somente permaneceria no negócio com a MULTIVIAS se os investidores A, B, C, D e E também alienassem suas respectivas ações ao Comprador.

Ocorre que, de acordo com essa mesma cláusula, o Comprador somente daria continuidade ao negócio com o investidor A se a MULTIVIAS e os investidores B, C, D e E também alienassem suas ações. Da mesma forma, o Comprador somente daria continuidade ao negócio com o investidor B se a MULTIVIAS e os investidores A, C, D e E também alienassem suas ações. Igualmente, o Comprador somente daria continuidade ao negócio com o investidor C se a MULTIVIAS e os investidores A, B, D e E também alienassem suas ações. E o Comprador somente daria continuidade ao negócio com o investidor D se a MULTIVIAS e os investidores A, B, C e E também alienassem suas ações. Na mesma linha, o Comprador somente daria continuidade ao negócio com o investidor E se a MULTIVIAS e os investidores A, B, C e D também alienassem suas ações.

Mas, como visto acima, o Comprador somente daria continuidade ao negócio com a MULTIVIAS se os investidores A, B, C, D e E também alienassem suas ações ao Comprador; e assim o faria com A se MULTIVIAS, B, C, D e E realizassem a alienação conjuntamente; e com B se MULTIVIAS, A, C, D e E alienassem cada qual suas ações conjuntamente; e com C se MULTIVIAS, A, B, D e E alienassem cada qual suas ações conjuntamente; e com D se MULTIVIAS, A, B, C e E alienassem cada qual suas ações conjuntamente; e com E se MULTIVIAS, A, B, C e D alienassem cada qual suas ações conjuntamente; e com a MULTIVIAS.....; e com A...; e com B....; e com C....; e com D....; e com E....; e com a MULTIVIAS.....; e com A...; e assim **sucessiva e indefinidamente**, sem nunca restar determinado um momento em que se possa afirmar que restou implementada tal “condição suspensiva”. Tal circunstância revela a impropriedade da referida cláusula para o fim de caracterizar-se como uma autêntica condição suspensiva.

Em verdade, o efeito efetivamente produzido pela cláusula em análise foi o seguinte: o negócio seria fechado normalmente em data definida pelas partes, **exceto** se um dos titulares do investimento não concordasse com a alienação. Simples assim!

Ora, observando atentamente o efeito efetivamente produzido pela cláusula em questão, parece-me evidente que se trata de formulação típica de cláusula resolutiva.

Em sua formulação positiva (*o negócio somente se realiza se todos concordarem*) o efeito, como acima demonstrado, é uma indeterminação completa, absolutamente ineficaz para fins de definição de um momento em que a condição se teria implementada. E, mais uma vez, com a devida vênia, essa fluidez excessiva (ou infinita) jamais poderia ser oposta ao Fisco, porque se trata justamente da definição do momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Por outro lado, uma análise um pouco menos apressada da cláusula revela seu real efeito, com a essência de uma formulação negativa (*o negócio não se realiza se um dos titulares participar da alienação conjunta*), evidenciadora da natureza resolutiva da cláusula.

Vale dizer, não se está aqui defendendo a nulidade da cláusula, como chegou a ser cogitado por um i. membro desta Turma. Na verdade, trata-se de reconhecer a ineficácia da referida cláusula para o fim de suspender os efeitos do negócio.

Em síntese, considerando que o contrato em questão foi celebrado em 25/08/2010, e que a autorização da Artesp para realização do negócio ocorreu em 16/09/2010 (essa sim uma cláusula tipicamente suspensiva), para fins de determinação do momento de ocorrência do fato gerador no presente caso, entendi verificados os efeitos do negócio ainda no 3º trimestre de 2010 à luz de ambos os incisos do art. 117 do CTN, de modo que acompanhei o Relator no ponto em que rejeitou a preliminar de nulidade por suposto erro no aspecto temporal do lançamento.

São esses os termos da Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio

1) DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ARTIGO 124, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme consta do TVF, a Autoridade Fiscal imputou responsabilização solidária aos acionistas da recorrente, sendo dez pessoas físicas e duas pessoas jurídicas apresentando, para tanto, a seguinte fundamentação:

“Para o valor deste auto de infração é atribuída a solidariedade às pessoas físicas e às administradoras dos fundos de investimentos em participações abaixo relacionadas, porque pactuaram e se beneficiaram dos procedimentos visando a economia tributária com abuso da forma deliberadamente planejados para o fim proposto, conforme se comprova pelos relatos contidos neste termo de verificação fiscal amparados por documentação probatória.

A solidariedade ora imposta está amparada pelos arts.124, I e 135, III do Código Tributário Nacional, estabelecido na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 e reedições posteriores”.

O ilustre Conselheiro Relator Paulo Matheus Ciccone reconheceu (e a PGFN foi omissa quanto ao tema em suas contra-razões) a impossibilidade da imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN, tendo em vista a ausência de individualização da conduta por parte do TVF.

Por outro lado, embora reconheça a ausência de individualização da conduta no TVF, o Relator entendeu por bem manter a responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124, I, do CTN, ao concluir que *"quem pensou e agiu foram os acionistas, que resolveram aumentar o capital social com reservas livres da sociedade.*

Entendo, *data venia*, que a referida conclusão não pode prevalecer, por duas razões: a) É conflitante com o entendimento do CARF e da própria turma sobre a solidariedade por interesse comum prevista no artigo 124, I do CTN; b) Interpreta expressão "interesse comum" prevista no artigo 124, I, do CTN como forma de inclusão responsabilidade tributária, quando a solidariedade é simples forma de garantia.

Em relação ao entendimento do CARF sobre o tema é importante sublinhar que este tribunal administrativo admite a inclusão de terceiros desde que se beneficiem dos atos praticados pela pessoa jurídica de forma indireta, conforme reconhece o relator:

Nessa linha de pensamento, não há dúvidas, a majoritária (mas não unânime) posição jurisprudencial deste Tribunal Administrativo Tributário Federal dita o compasso no sentido de que o “interesse comum” não alcançaria os sócios ou acionistas da companhia, mas, sim, terceiros que se beneficiem de atos praticados pela pessoa jurídica de forma indireta, vale dizer, mesmo não tendo oficial e formalmente participação societária, acabem por figurar como verdadeiros sócios/acionistas de fato usufruindo das benesses, dos bônus, sem que fiquem expostos aos ônus.

Pela leitura das decisões do CARF, admite-se a imputação da responsabilidade solidária aos sócios de direito ou de fato, desde que fique demonstrado, no trabalho fiscal, que estes agiram no intuito de se beneficiar utilizando-se, para tanto, da pessoa jurídica.

Em outras palavras, a premissa essencial para imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III e no artigo 124, I, do CTN, é a individualização da conduta de modo que se possa concluir que eles (sócios) se beneficiaram dos atos praticados.

Esse entendimento pode ser aferido por duas decisões proferidas por esta turma julgadora. Na primeira delas, (Acórdão nº 1402-002.783) fica claro que não basta individualização da conduta dos sócios. É preciso demonstrar que os sócios agiram à revelia da sociedade. Na segunda, (Acórdão nº 1402.003.014) é admitida a responsabilidade por interesse comum (art. 124, I), desde que demonstrado pelo trabalho fiscal que os sócios agiam como administradores de fato. Vejamos:

a) Acórdão nº 1402-002.783

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo **administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica.** Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo. (*grifamos*)

Do voto do Conselheiro Relator LEONARDO DE ANDRADE COUTO destacam-se os seguintes trechos:

"No que tange à responsabilidade dos sócios, o art. 135 estabelece hipóteses de responsabilização pela prática de atos infracionais ali descritos. Para aplicação desse dispositivo é necessário preliminarmente que seja identificado expressamente qual ato infracional gerou o enquadramento e quem o praticou. Mas não é só isso. O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade.

Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele age de tal modo seria descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites.

(...)

Vê-se que, no que se refere à matéria tributável a descrição das irregularidades envolve exclusivamente a omissão de receitas pela pessoa jurídica inclusive de forma a justificar a qualificação da multa, mas não trata da individualização de conduta dos sócios administradores voltada ao prejuízo da empresa, motivo pelo qual acato a exclusão dos coobrigados da relação jurídico-tributária.

Como já dito, essa turma também já se posicionou quanto possibilidade de se imputar a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, à pessoa que continuava atuar como gestor de fato da entidade. Nesse sentido, confira-se o Acórdão nº 1402.003.014:

"RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Demonstrado nos autos o interesse comum de outras pessoas jurídicas na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, entende-se que são solidariamente obrigadas com a atuada em relação à exigência correspondente, nos termos do inciso I, do art. 124, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. ADMINISTRADORES DE FATO E DE DIREITO. IMPUTAÇÃO. ARTIGOS. 124, I, E 135, III, DO CTN.

A imputação prevista no artigo 135, III, do CTN exige que o administrador da entidade componha, regularmente, seu quadro gerencial. Se, à época dos fatos apurados, ele já não figurava como diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica, inaplicável arrolá-lo como responsável com suporte neste dispositivo. **Constatado, porém, que continuava a atuar, de fato, como gestor nos negócios da entidade, mesmo depois de formalmente excluído, é lícito à autoridade fiscal qualificá-lo como responsável solidário pelo crédito tributário constituído, nos termos do art. 124, I, do CTN.**" (grifamos)

Do voto do Conselheiro Relator PAULO MATEUS CICCONE destacam-se os seguintes trechos:

Ou seja, atos e fatos que convergem para, repita-se, a princípio, dar razão ao Fisco.

Cabe ver, todavia, se a tipificação legal assumida está em consonância com os fatos narrados.

No caso das duas pessoas físicas imputadas (Antônio e Sérgio), ficou claro nos autos que ambos não possuem status de dirigentes de "direito" da Equipe, mas, sim, **comandam-na de forma paralela (ocultamente na forma, mas concretamente na essência), de modo que inadequado assumir-se os ditames do artigo 135, III, do CTN**, endereçado a "diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado", o que não é o caso.

De outro eito, indiscutível que os fatos elencados coadunam-se com a dicção do artigo 124, I.

De fato, **ficou comprovado nos autos que Antônio e Sérgio, conquanto formalmente não presentes na direção da cooperativa, de fato permaneceram à sua frente no período objeto da ação fiscal.**

Nessa senda, **os atos por eles, Antônio e Sérgio, praticados, mostram, à abundância, a drenagem da cooperativa e sua utilização por ambos – de forma pessoal – no sentido de abocanhar recursos sob os títulos mais diversos, como honorários, prestação de serviços, consultoria, etc., estando, pois, em consonância com o "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" de que fala o inciso I, supra.**

Deste modo, em relação à responsabilização solidária de Antônio Carlos Cavalheiro de Oliveira – CPF nº 176.183.63072 e Sérgio Luiz da Silva Pereira – CPF nº 174.500.63034, mantenho a sujeição passiva com fulcro no artigo 124, I, do CTN e afasto a direcionada para o artigo 135, III, do Código Tributário. (grifamos)

Inviável, portanto, a manutenção de responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I do CTN, pois não houve individualização das condutas no trabalho fiscal, fato esse reconhecido pelo próprio conselheiro relator ao afastar a imputação prevista no artigo 135, III, do CTN.

Por fim, o Relator usa como fundamento para suas conclusões a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-003.378, a qual recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.(Ac. 9101-003.378 – Sessão de 05/02/2018 – Rel André Mendes de Moura

Logo em seguida, transcreve os seguintes trechos do voto do Relator da CSRF, os quais adota como razão de decidir:

“Não se pode ignorar que o interesse econômico, por si só, não se mostra suficiente para a inclusão no pólo passivo da relação obrigacional tributária.

Também há que restar demonstrado o vínculo jurídico, consubstanciado na atuação em conjunto, concorrente, que se amolda à hipótese de incidência prevista na norma tributária.

E a atuação em conjunto pode se materializar de diversas maneiras, dentre as quais no caso tratado nos presentes autos, no qual se demonstra claramente que

as pessoas físicas valeram-se de artifícios para se esquivar das obrigações tributárias, com utilização de estratégias ardilosas e construções fictícias, como o IADE e a COPEP.

O interesse jurídico resta caracterizado na medida em que a construção empreendida pelas pessoas físicas foi em conjunto, concorrente, visando deliberadamente revestir os rendimentos auferidos de uma imunidade tributária inexistente, e repassar tais recursos aos reais beneficiários, sócios de diferentes empresas de um mesmo grupo familiar.

Restou comprovada nos autos, para além de qualquer dúvida, **a participação ativa, individual e concatenada dos responsáveis solidários na prática dos ilícitos tributários.**

Vale reproduzir a clássica lição de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do CTN (in Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, 3.ªed, p67):

“É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras,(...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.

A descrição dos fatos e a análise das provas colacionadas pela fiscalização são mais do que suficientes para reconhecer o interesse jurídico dos responsáveis solidários nos atos que ensejaram a obrigação tributária, apto a atrair a solidariedade prevista no artigo 124,I, do CTN”. (negrito no original, sublinhado por este Relator).

Entendo, *data venia*, que tal decisão não pode ser utilizada como paradigma para situação desses autos por duas razões.

a) Na descrição fática da decisão da CSRF, fica claro que foi identificado, no trabalho fiscal, a conduta dos "sócios de fato" e demonstrado que os atos foram praticados em benefícios destes.

b) A interpretação conferida ao artigo 124, I, do CTN diverge, frontalmente, da doutrina quanto à extensão do referido dispositivo.

O quadro fático e jurídico subjacente ao julgamento da CSRF foi o seguinte: entidade mantenedora de uma instituição educacional pretensamente sem fins lucrativos teve sua imunidade tributária suspensa nos anos de 2007 e 2008, visto que parcela significativa de seu

superávit foi aplicada em investimentos que beneficiaram empresas privadas cujos sócios administradores tinham ligações familiares com os diretores da instituição educacional.

Para disfarçar o ilícito, a entidade mantenedora simulou um investimento numa terceira empresa totalmente descapitalizada e fora de operação, da qual adquiriu partes beneficiárias. Os valores pagos pelas partes beneficiárias foram, ato contínuo, utilizados em sociedades em conta de participação, cujos sócios ostensivos eram empresas administradas e de propriedade de familiares dos dirigentes da instituição de educação.

O recurso especial foi conhecido com relação a pessoas físicas que eram sócias administradoras das empresas beneficiadas pelos recursos desviados da entidade mantenedora, mas não ocupavam cargo de gerência nas instituições educacionais cuja imunidade foi suspensa. Em relação a essas pessoas físicas, a decisão administrativa de 1.ª instância havia afirmado que sua responsabilidade tributária se fundamentava somente no art. 124, I do CTN, tendo sido afastada a aplicação do art. 135, III do CTN.

Fica claro que as premissas já assinaladas encontravam-se presentes, quais sejam, individualização das condutas e comprovação de que essas foram realizadas em benefício dos sócios, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

De todo modo, é preciso registrar que a referida decisão é inteiramente dissociada do maciço entendimento doutrinário sobre o tema¹. A doutrina sempre entendeu que a solidariedade mencionada no art. 124, I se dirige somente às pessoas que praticam conjuntamente o fato gerador. O dispositivo legal não se refere genericamente a qualquer tipo de interesse comum entre duas ou mais pessoas. O interesse comum que leva à solidariedade dos sujeitos passivos, afirma-o expressamente o texto legal, é o interesse “na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (art. 124, I do CTN).

Em outras palavras, as pessoas que se encontram no mesmo pólo da regra matriz de incidência ocupam a posição de contribuintes e não de responsáveis tributários. É importante não confundir solidariedade com responsabilidade tributária indireta. Como esclarece MISABEL DERZI:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia. A mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõe o pólo passivo. (BALEIRO, Aliomar - Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição, atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 2010).

Finalmente, é importante registrar que os trechos da obra de RUBENS GOMES DE SOUZA, mencionados no Acórdão da CSRF, dizem respeito a situação distinta do tema da solidariedade tributária por interesse comum na situação do fato gerador. Os trechos citados se referem à explicação do referido autor sobre os critérios econômicos que podem ser levados em conta pelo legislador no momento de definir quem deve ser o contribuinte dos tributos. Veja-se o raciocínio completo:

22 - Sujeito passivo da obrigação tributária: (...) para definir quem a lei deva escolher para pagar o tributo, os critérios possíveis são os mesmos que já examinamos, isto é, o

territorial, o político e o econômico. Afastados os dois primeiros pelas razões já explicadas, resta o critério econômico, que é de fato o melhor: o tributo deve ser cobrado **da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado.** Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática. (SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária - Parte Geral, 3ª. edição, Rio: Edições Financeiras, 1960, 67-68*) (grifamos)

Como se observa pela leitura do trecho acima transcrito, trata-se de explicação sobre os motivos que devem levar o legislador tributário a definir quem será o contribuinte dos tributos. O trecho se refere aos critérios de eleição do contribuinte, denominado pelo autor de "sujeição passiva direta", ao passo que a solidariedade é considerada como "sujeição passiva indireta".

Quando o autor trata da solidariedade por interesse comum seu entendimento não discrepa, em nada, do entendimento majoritário da doutrina, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

(a)Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha, é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos: quanto a estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros (SOUZA, Rubens Gomes de, ob. cit. p. 68)

Em face de todo o exposto, julgo improcedente a responsabilidade solidária dos sócios imputada com fundamento no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

2) DA MULTA AGRAVADA

Por fim, ainda que não se entenda válido o planejamento ora discutido, deve ser reduzida a multa 150% mantida pela decisão recorrida. Em primeiro lugar porque, como visto, todo o trabalho fiscal se baseou em provas indiciárias e presunções *ominis*. Ainda que se entenda que tais provas são suficientes para desconsiderar a operação, não comprovam o dolo necessário a aplicação da multa qualificada. Como esclarece MARCO AURÉLIO GRECO:

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

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

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

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir etc.

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

Como observa SERGIO ANDRÉ ROCHA em obra dedicada a análise do planejamento fiscal na teoria de Marco Aurélio Greco (ROCHA, Sergio André - *Planejamento Fiscal na Obra de Marco Aurélio Greco*- ed. Lumen Juris, p. 149/150) "*aspectos importantes da teoria do autor, que seriam contrários às posições defendidas nas autuações fiscais, são omitidos e esquecidos. Talvez o mais evidente desses aspectos refira-se ao tratamento dispensado às penalidades.*" (grifamos)

Com efeito, são muito restritas e excepcionais as hipóteses onde MARCO AURÉLIO GRECO irá defender a multa qualificada prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, conforme se verifica pela seguinte passagem do autor:

“Questão que surgiu nos últimos anos com especial relevância é a das penalidades aplicáveis no caso de planejamentos tributários não aceitos pelo Fisco.

Tendência que se nota na prática é a de pretender enquadrar essas operações como condutas dolosas configurando infração da maior gravidade a ponto de deflagrar aplicação de multa de 150% e até mesmo representação fiscal para fins penais.

É preciso muita cautela neste tema.

De um lado, porque dolo é evento que supõe a prova cabal da sua ocorrência e não se pode confundir o querer realizar o negócio com o dolo no sentido de ter a intenção deliberada de lesar o bem jurídico protegido pela lei tributária ou tributário-penal.

De outro lado, porque inúmeras situações que envolvem planejamento tributário ensejam **dúvidas quanto à qualificação jurídica dos fatos** ocorridos e, portanto, **dúvida quanto à existência ou não da conduta infracional**, hipótese que **o art. 112 do CTN indica deve afastar a aplicação de penalidades**.

De fato, se há duas qualificações jurídicas possíveis, uma afirmando a existência do fato gerador (de que decorreria a conduta infracional) e outra negando-a, a lei que define a infração deve ser interpretada de modo mais favorável ao sujeito passivo (no sentido da inexistência da infração). **Sublinhe-se: existência do tributo, mas inexistência da infração punível com a multa de ofício de 150% (remanescendo apenas a multa moratória).**”⁴²³

3) DA INAPLICABILIDADE DO VOTO DE QUALIDADE PARA MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA QUANDO O MÉRITO DA DISCUSSÃO FOR DECIDIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

No mencionado julgamento foi mantida, por voto de qualidade, tanto a incidência fiscal quanto a qualificação da multa. Em relação à manutenção do tributo entendo que não há dúvida quanto à legitimidade do voto de qualidade. Todavia, entendo que o voto de qualidade não pode prevalecer em relação à multa qualificada.

Conforme visto, a decisão proferida no processo utilizou a mesma conduta como pressuposto para deflagrar duas sanções. A multa de ofício de 75% e outra de cunho penal – que é a qualificada e pressupõe o dolo, conforme redação do artigo.

Todavia a imputação da multa qualificada não é uma consequência natural do descumprimento da obrigação principal, pois pressupõe a comprovação dos elementos essenciais do tipo penal.

Para que se possa cogitar a possível aplicação da multa de ofício em percentual qualificado, o artigo 44, § 1º da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488/07, exige que o contribuinte tenha incorrido em uma das hipóteses descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei 4.502/64”), isto é, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, respectivamente.

Entretanto essa ocorrência não pode ser presumida ou alegada de forma genérica, tampouco essas três figuras específicas podem ser genericamente referidas como um suposto “dolo” – que aliás sequer ocorre neste caso. Outra observação a ser feita é a de que a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal.

O eventual erro quanto a matéria jurídica (possibilidade de transferência de ágio por meio de utilização de empresa veículo) não se confunde com a fraude elemento essencial do tipo penal. Nesse sentido, valiosa a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Habeas Corpus nº 72.584-8:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ICMS - ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS - CREDITAMENTO- FRAUDE. A fraude pressupõe a vontade livre e consciente. Longe fica de configurá-la, tal como tipificada no inciso II do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o lançamento de crédito, considerada a diferença de alíquotas praticadas no Estado de destino e no de origem. Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que se presume o consentimento viciado e objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.

Esclarecedor o seguinte trecho do voto do Ministro Relator Marco Aurélio

"conforme salientado pelo Juízo, ao proferir sentença absolutória, passou-se ao fisco a informação de que o creditamento resultava da diferença de alíquota, isso mediante lançamento claro e preciso, nas respectivas guias. Como, então, falar em fraude? **O que houve foi impropriedade da interpretação conferida à legislação tributária, e isso pode acontecer, sem configuração de crime, na vida de qualquer contribuinte e, também, no atuar da própria Fazenda, o que, aliás, é repetitivo.** (grifamos)

A "informação falsa" que justifica a imputação da penalidade qualificada de 150% está relacionada a ocultação de fato e não questionamento sobre o seu significado jurídico. Essa distinção fundamental fica mais clara com os exemplos fornecidos por HUGO DE BRITO MACHADO em sua obra "Estudos de Direito Penal Tributário". Vejamos:

Primeiro exemplo: dizer que ocorreu ou não ocorreu, um acréscimo patrimonial, em determinada empresa, é uma questão *de fato*. Dizer que esse acréscimo patrimonial está, ou que não está, determinado de acordo com a legislação tributária é uma questão *de direito*, como é também uma questão *de direito* saber se o dito acréscimo patrimonial é, ou não é, tributável pelo imposto de renda.

Segundo exemplo: dizer que determinado produto industrializado tem determinadas características materiais, ou que não as tem, é uma questão *de fato*. Dizer que o mesmo produto está classificado nesta ou naquela posição da Tabela de Incidências do IPI é uma questão *de direito*.

(...)

Muitos outros exemplos podem ser citados. Importante, porém, é perceber que, nas questões de fato, a divergência não se estabelece a respeito do significado jurídico dos fatos, mas sobre os próprios fatos, nos aspectos perceptíveis independentemente de conhecimento jurídico.

Dessa forma, para que se pudesse falar em "informação falsa" seria necessário demonstrar, por exemplo, que os contratos eram falsos e que o pagamento não ocorreu e não quanto aos efeitos tributários de organizações societárias efetivamente praticadas.

Conforme dispõe o § 9º do art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235/72, o voto de qualidade deve ser adotado em caso de empate para tributos e contribuições, nos seguintes termos:

Art. 25 – O julgamento do processo de exigência de **tributos ou contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

A previsão para o voto de qualidade, conforme estabelecido em lei, atinge apenas os tributos e contribuições. Poder-se-ia argumentar que a interpretação literal do referido artigo acabaria por retirar a competência do CARF para decidir, por voto de qualidade, toda e qualquer multa.

Entendo, todavia, que tal objeção não procede. Isso porque a multa de ofício tem como antecedente o descumprimento da obrigação tributária principal e, assim, seria atraída pelo conceito de obrigação principal previsto no §1º do artigo 113 do CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou a penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Com efeito, ao analisar as multas prevista no artigo 44, I, e §1º fica nítido que seus pressupostos são distintos: Confira-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste **artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964** independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

Verifica-se, assim, que a situação que está no antecedente da norma relativa à multa de ofício e qualificada são as seguintes:

Antecedente	Consequente
Falta de pagamento de tributo	75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição

Por sua vez, a norma de incidência relativa à multa qualificada é a seguinte:

Antecedente	Consequente
Prática dos atos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964	O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado

Sendo assim, não é possível aplicar a norma relativa ao voto de qualidade às multas qualificadas. Isso porque seu antecedente não se relaciona com "tributos" ou "contribuições" e sim com as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Se o pressuposto da multa qualificada é, como visto, o direito sancionador, a interpretação da referida norma não pode admitir o voto de qualidade como critério de desempate a favor da Administração Pública. Esse é entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica pela ementa do RMS nº 24559:

DIREITO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE SANCIONATÓRIA OU DISCIPLINAR DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO PROCESSO PENAL COMUM. ARTS. 615, § 1o. E 664, PARÁG. ÚNICO DO CPP. NULIDADE DE DECISÃO PUNITIVA EM RAZÃO DE VOTO DÚPLICE DE COMPONENTE DE COLEGIADO. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante precisas lições de eminentes doutrinadores e processualistas modernos, **à atividade sancionatória ou disciplinar da Administração Pública se aplicam os princípios, garantias e normas que regem o Processo Penal comum**, em respeito aos valores de proteção e defesa das liberdades individuais e da dignidade da pessoa humana, que se plasmaram no campo daquela disciplina.

2. A teor dos arts. 615, § 1o. e 664, parág. único do CPP, **somente se admite o voto de qualidade - voto de Minerva ou voto de desempate - nos julgamentos recursais e mandamentais colegiados em que o Presidente do órgão plural não tenha proferido voto quantitativo; em caso contrário, na ocorrência de empate nos votos do julgamento, tem-se como adotada a decisão mais favorável ao acusado.**

3. Os regimentos internos dos órgãos administrativos colegiados sancionadores, qual o Conselho da Polícia Civil do Paraná, devem obediência aos postulados do Processo Penal comum; prevalece, **por ser mais benéfico ao indiciado, o resultado de julgamento que, ainda que por empate, cominou-lhe a sanção de suspensão por 90 dias**, excluindo-se o voto presidencial de desempate que lhe atribuiu a pena de demissão, porquanto o voto desempatador é de ser desconsiderado.

4. Recurso a que se dá provimento, para considerar aplicada ao Servidor Policial Civil, no âmbito administrativo, a sanção suspensiva de 90 dias, por aplicação analógica dos arts. 615, § 1o. e 664, parág. único do CPP, inobstante o douto parecer ministerial em sentido contrário. (STJ - RMS 24559 / PR 2007/0165377-1 - Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho - Quinta Turma - DJe 01/02/2010). (grifamos)

É importante não esquecer que o Código Tributário Nacional deixa clara a necessidade interpretação mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, em relação à graduação das multas, conforme se verifica pelo artigo 112 abaixo transcrito:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidade, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

IV – à natureza da penalidade aplicável, **ou à sua graduação.** (grifamos)

No caso em questão, a dúvida reside na própria licitude do ato praticado pelo contribuinte e pode ser objetivamente aferida pela decisão tomada por voto de qualidade em relação à obrigação principal.

Em face do exposto, entendo que o não pode subsistir o voto de qualidade em relação à multa qualificada devendo prevalecer a multa de ofício de 75%.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

1Cf., neste sentido, DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade Tributária – Solidariedade e Subsidiariedade**, São Paulo: Noeses, 2010, 226-242; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, 6º ed. São Paulo: Forense, 2001, 594; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2008, 316; BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 12.ª edição atualizada e revista por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 1.119; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo; Saraiva, 1996, 220; COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**, São Paulo; Saraiva, 2009, 193; MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional - Artigos 96 a 138, Volume II**, São Paulo: Atlas, 2004, p. 464; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Notas sobre a responsabilidade tributária de terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, Volume 18**, São Paulo: Dialética, 2014, p. 207; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 3.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, 525; TAVARES, Alexandre Macedo. O Alcance da expressão “interesse comum” (CTN, Art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, 2015, 20-27; FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de & SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 2.ª edição, Belo Horizonte: Fórum, 2017, 398.