



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720122/2017-57
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-004.098 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrentes ABA INFRA-ESTRUTURA E LOGÍSTICA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

INOCORRÊNCIA DE REVISÃO DE OFÍCIO. PURA E SIMPLES DUPLICIDADE DE LANÇAMENTOS FISCAIS.

Na hipótese em que, relativamente à mesma alienação de participação societária, são lançados autos de infração lógica e absolutamente incompatíveis, sem restar configurada revisão de ofício e caracterizando evidente duplicidade, apenas um dos lançamentos pode subsistir.

QUESTÃO PREJUDICIAL. LANÇAMENTO LAVRADO SOBRE O MESMO FATO IMPONÍVEL SEM QUE O LANÇAMENTO ANTERIOR TENHA SIDO DESCONSTITUÍDO.

O fato de existirem Autos de Infração anteriores, válidos, eficazes (um deles, inclusive, definitivamente constituído), lavrados sobre o mesmo fato imponível e logicamente incompatíveis com o lançamento posteriormente lavrado no presente processo, é razão mais do que suficiente para determinar o cancelamento deste último.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

CONHECIMENTO. PARECER JURÍDICO ACOSTADO AOS AUTOS APÓS RECURSO VOLUNTÁRIO. RECEBIMENTO COMO MEMORIAIS. POSSIBILIDADE.

É devido o conhecimento de Pareceres elaborados por juristas, de teor técnico, argumentativo e opinativo, juntados aos autos após o momento da interposição de recurso, podendo ser recebidos como *memoriais*, sendo apenas vedada a ampliação do objeto recursal, então, previamente delimitado pelas *Defesas* e pelo próprio *Apelo* a ser apreciado.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Caracterizando lançamento fiscal meramente reflexo, e inexistindo fundamentos jurídicos específicos, ao Auto de Infração de CSLL devem ser estendidas as conclusões obtidas quando da análise do Auto de Infração de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, receber como "memoriais" os pareceres juntados pelos Recorrentes em 13 de agosto de 2019, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges e Evandro Correa Dias que votavam pelo não recebimento dos documentos, e designado para redigir o voto vencedor sobre essa questão o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella; e, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário no sentido de acolher a questão prejudicial suscitada pela Recorrente e cancelar os lançamentos lavrados em face de ABA INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA LTDA., restando prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Participaram do presente 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

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, interpostos em face do Acórdão nº 12-100.903, proferido em 29/08/2018 pela 12ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro.

Por meio do referido Acórdão (fls. 3453 a 3500), a DRJ julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Contribuinte acima identificada contra o Auto de Infração de fls. 2429 a 2454, em que restou formalizado o crédito tributário abaixo discriminado, acrescido dos juros de mora legais devidos à época do pagamento, referente a fato ocorrido no ano de 2012:

Valores em Reais		
EXAÇÃO	PRINCIPAL	MULTA (150%)
Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	162.856.348,91	244.284.523,36
Multa Isolada – Estimativa IRPJ	82.187.202,47	-
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	58.631.102,61	87.946.653,91
Multa Isolada – Estimativa CSLL	29.584.481,39	-

Além da Contribuinte autuada (**ABA INFRA**), também foram arrolados como sujeitos passivos, na condição de responsáveis solidários, a pessoa jurídica **FORMITEX EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.** (CNPJ 03.594.431/0001-11) e os Srs. **CARLOS CESAR FLORIANO** (CPF 035.509.688-92) e **ALÍPIO JOSÉ GUSMÃO DOS SANTOS** (CPF 206.590.918-87).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 2456 a 2628), a Autoridade autuante esclarece que o objeto do lançamento é o ganho de capital percebido na alienação de participação societária na pessoa jurídica denominada TECONDI – TERMINAL DE CONTÊINERES DA MARGEM DIREITA S/A e que, segundo seu entendimento, deveria ter sido reconhecido pela Contribuinte autuada (**ABA INFRA**).

Ocorre que, depois de uma série de operações societárias, a alienação foi formalizada, por via indireta, pelas pessoas físicas CARLOS FLORIANO (sócio detentor de 50% da ABA INFRA) e ALÍPIO GUSMÃO (sócio da FORMITEX, detentora dos outros 50% da ABA INFRA). Tal fato, sob a ótica da Autoridade Fiscal, produziu grave lesão à Fazenda Nacional. Nesse sentido são as palavras da Autoridade Fiscal:

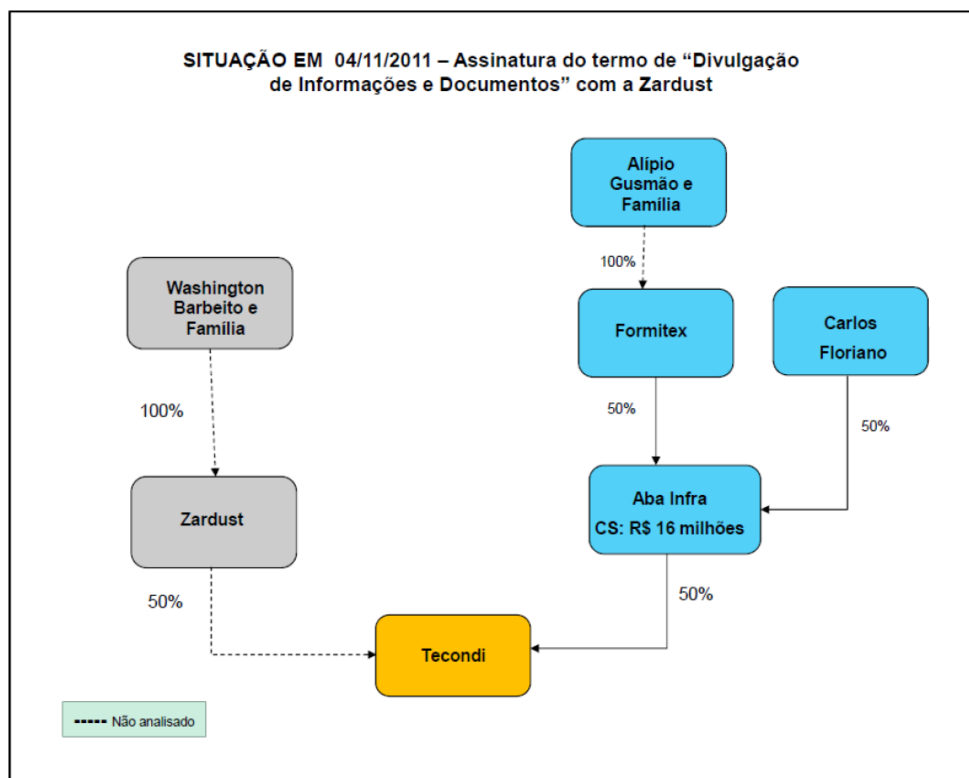
O que será demonstrado neste Termo é que essa “substituição substancialmente artificial e apenas formal” do real alienante das ações da Tecondi não eximiu a ABA Infra de sua condição de contribuinte das obrigações tributárias surgidas com a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital. Simplificadamente, pode-se dizer que Carlos Floriano e Alípio Gusmão tentaram “economizar com ares de legalidade” o percentual de 19% (34% – 15%) do ganho de capital auferido na operação. O que será demonstrado é que essa “economia tributária familiar e privada”, de fato ilícita, teria como contrapartida grave lesão à Fazenda Nacional.

[...]

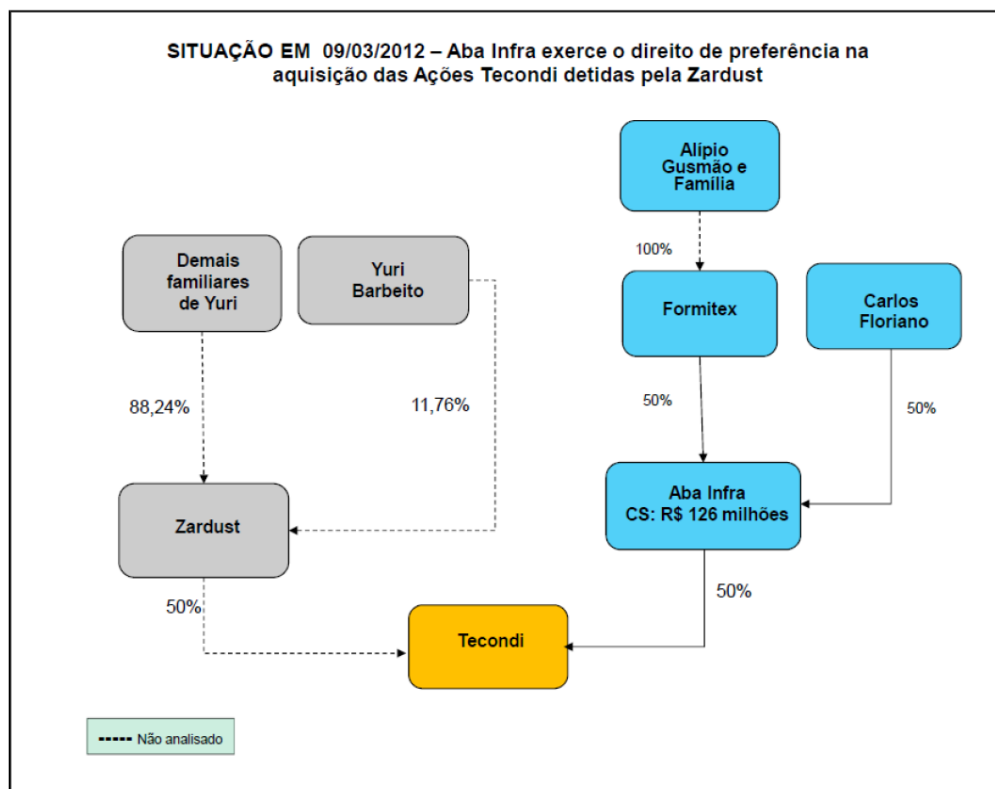
*A operação econômica analisada nesta auditoria fiscal se refere à alienação de participação societária em empresa controlada, avaliada pelo valor do patrimônio líquido, detida pela **Aba Infra** na **Tecondi**, para a **Ecoporto Holding**, subsidiária da **Ecorodovias**, com a interposição das empresas veículos **Aba Porto** e **CFF Participações** e o consequente reflexo no ganho de capital obtido.*

De acordo com o que consta no Termo de Verificação Fiscal, os fatos pertinentes ao presente caso são, basicamente, os seguintes:

- ➔ ABA INFRA (que é a Contribuinte autuada) e ZARDUST EMPREENDIMENTOS MARÍTIMOS LTDA. eram as únicas acionistas da TECONDI, com participações iguais, representativas de 50% do capital social votante e total da investida;
- ➔ ZARDUST demonstrou a intenção de alienar sua participação de 50% na TECONDI e, para tanto, ofereceu-a a terceiros investidores;
- ➔ em **04/10/2011**, os sócios da fiscalizada (CARLOS FLORIANO e FORMITEX) firmaram contrato de assessoria com o Bradesco BBI visando a negociação para a alienação da sua participação na TECONDI ou o exercício do direito de preferência de aquisição da participação pertencente a ZARDUST;
- ➔ em **04/11/2011**, por meio do termo de “Divulgação de Informações e Documentos”, a ZARDUST formalizou à ABA INFRA a intenção de alienação de suas participações na TECONDI;
- ➔ nessa data (**04/11/2011**), as participações na TECONDI encontravam-se da seguinte forma:

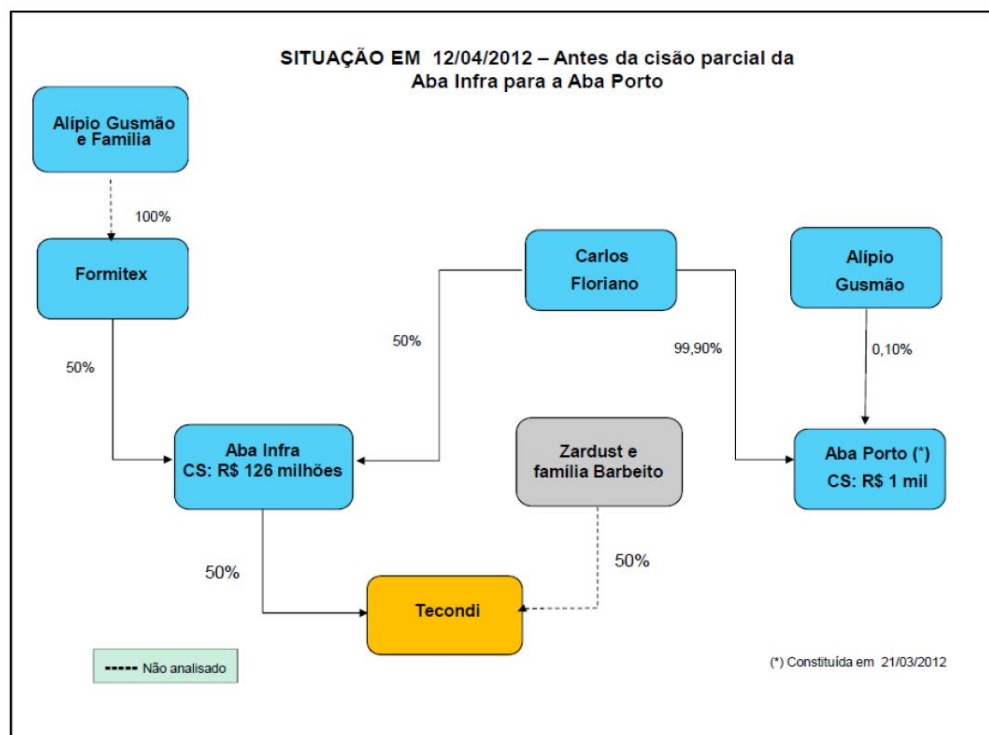


- ➔ ainda em novembro de 2011, com a intermediação do Bradesco BBI, os sócios da ABA INFRA iniciaram as tratativas com a ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S/A;
- ➔ segundo informações prestadas pelo Bradesco BBI, em **22/12/2011**, ECORODOVIAS formalizou proposta à ABA INFRA para aquisição da participação na TECONDI;
- ➔ em **16/02/2012**, a ZARDUST notificou formalmente a ABA INFRA de que havia aceitado proposta firme para alienação da sua participação na TECONDI para a LIBRA HOLDING, ocasião em que estabeleceu prazo de 30 dias para que a ABA INFRA exercesse seus direitos de preferência ou venda conjunta, previstos em acordo de acionistas, e condicionou a validade do exercício do direito de preferência à realização de depósito inicial de R\$ 23.000.000,00 (vinte e três milhões de reais) pela ABA INFRA;
- ➔ segundo informações prestadas pelo Bradesco BBI, em **08/03/2012** os sócios da Contribuinte assinaram memorando de entendimentos com a ECORODOVIAS;
- ➔ em **09/03/2012**, ABA INFRA exerceu o seu direito de preferência na aquisição da participação na TECONDI detida pela ZARDUST;
- ➔ também em **09/03/2012**, os sócios da Contribuinte deliberaram pelo aumento de seu capital por meio da capitalização de R\$ 110.000.000,00 (cento e dez milhões de reais) da reserva de lucros constante em balanço patrimonial;
- ➔ nessa data (**09/03/2012**), as participações na TECONDI encontravam-se da seguinte forma:

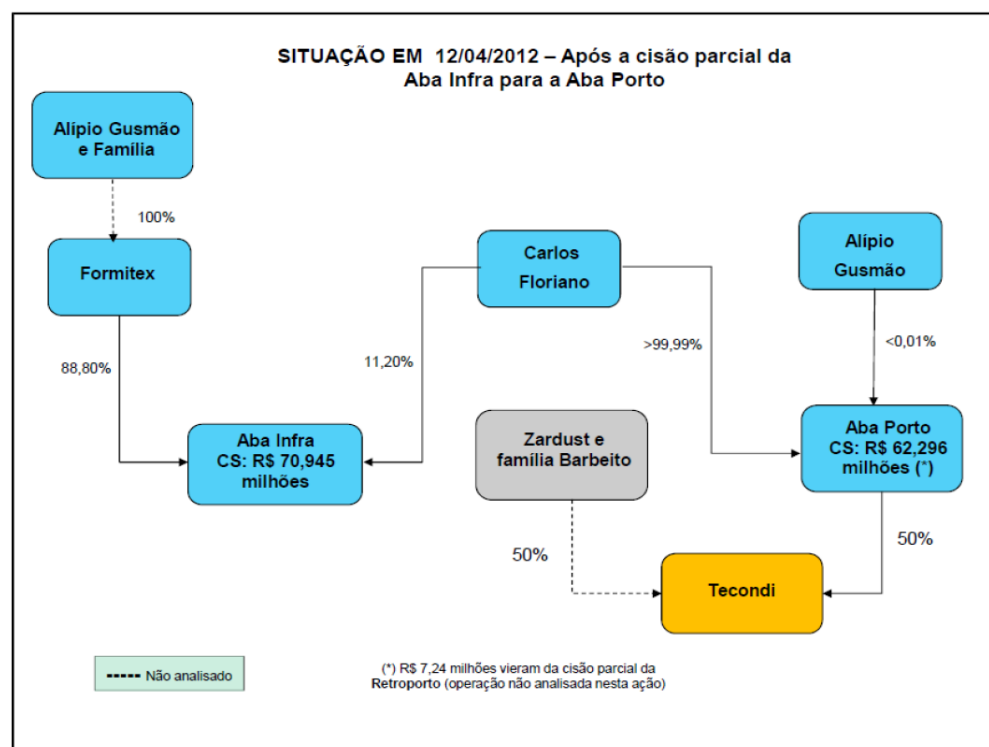


- ➔ em **15/03/2012**, a sociedade CFF PARTICIPAÇÕES LTDA. foi constituída por CARLOS FLORIANO e FRANCISCO CASSIANI, com capital social de R\$ 10.000,00, e localizada no mesmo endereço da ABA INFRA;
- ➔ em **19/03/2012**, ABA INFRA firmou com a ZARDUST e membros da Família Barbeito Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças, prevendo que a operação seria liquidada financeiramente com o depósito inicial de R\$ 23.000.000,00 na própria data de assinatura do contrato, e com o pagamento do restante do preço na data do fechamento do negócio;
- ➔ em **21/03/2012**, a sociedade ABA PORTO PARTICIPAÇÕES S/A foi constituída por CARLOS FLORIANO e FRANCISCO CASSIANI, com capital social de R\$ 1.000,00, e também localizada no mesmo endereço da ABA INFRA;
- ➔ em **29/03/2012**, em assembleia extraordinária, a recém-constituída ABA PORTO aprovou a captação de recursos para adquirir a participação na TECONDI detida pela ZARDUST (que já estava em processo de aquisição pela ABA INFRA);
- ➔ em **30/03/2012**, FRANCISCO CASSIANI cedeu por R\$ 1,00 (um real) sua única ação na ABA PORTO para ALÍPIO GUSMÃO;
- ➔ em **12/04/2012**, ABA INFRA sofreu cisão parcial de 42,90% do seu patrimônio, ocasião em que as ações representativas de 50% do capital social da TECONDI foram incorporadas ao patrimônio da ABA PORTO, e subrogados a esta última todos os direitos e obrigações decorrentes do contrato de compra e venda firmado em 19/03/2012 com a ZARDUST;

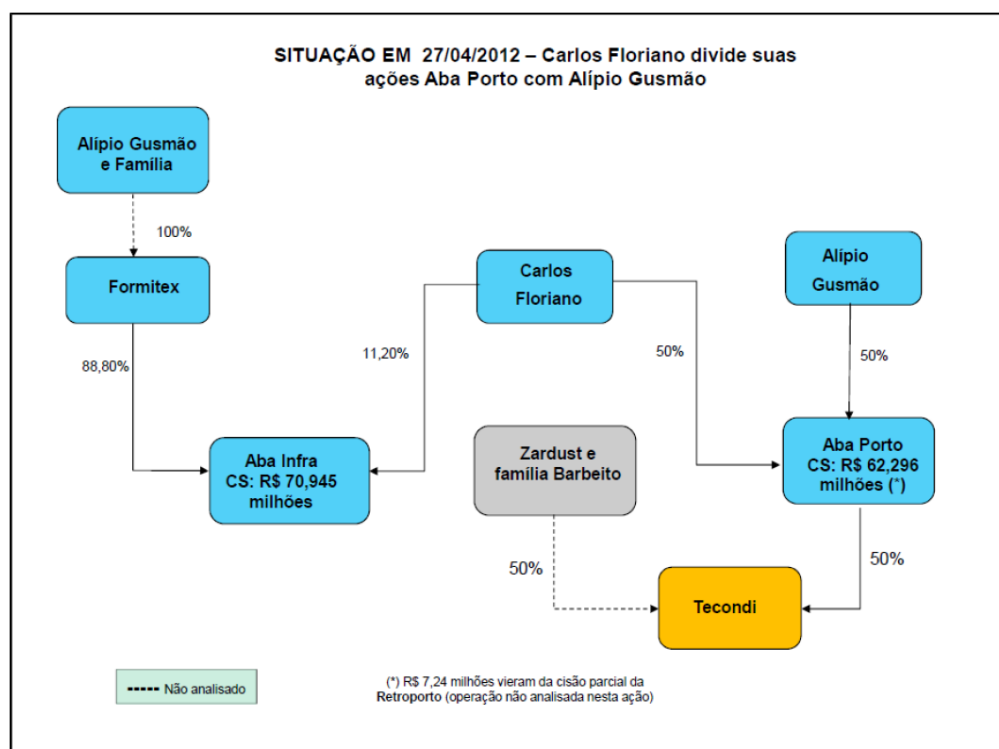
→ imediatamente antes da cisão parcial da ABA INFRA, as participações na TECONDI encontravam-se da seguinte forma:



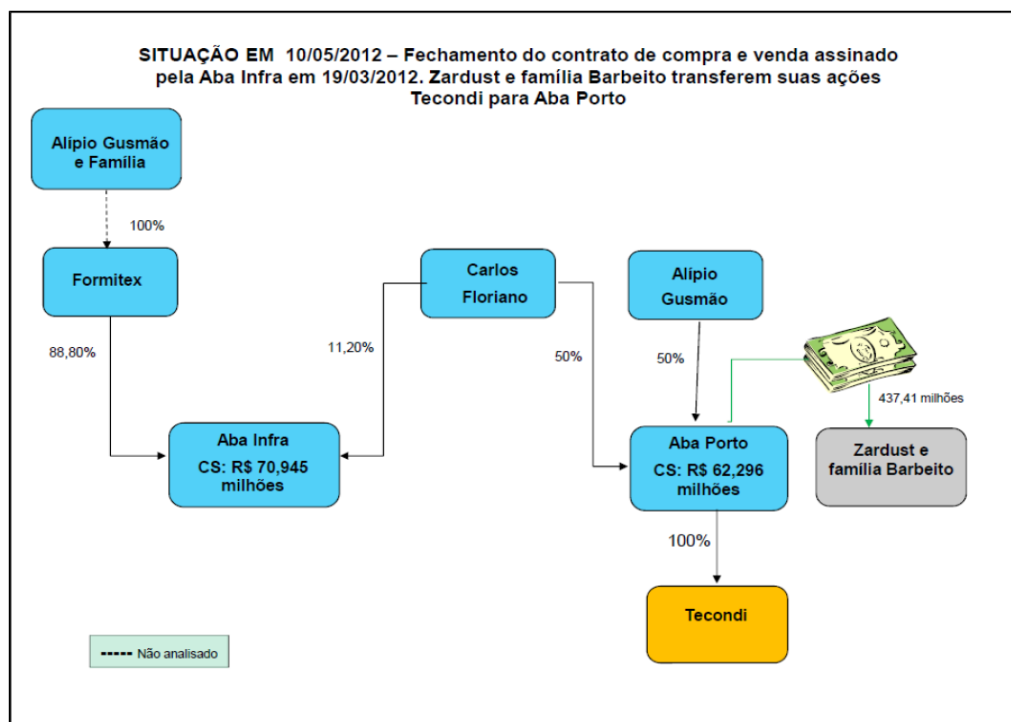
→ após a cisão parcial da ABA INFRA, as participações na TECONDI ficaram com a seguinte configuração:



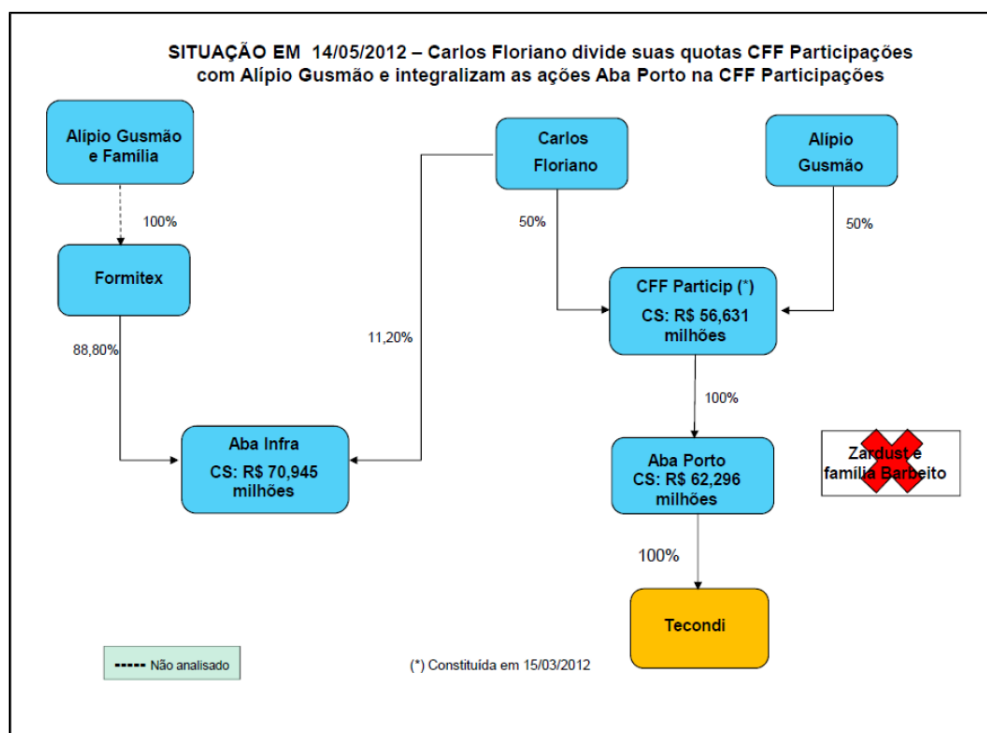
- em **27/04/2012**, CARLOS FLORIANO cede, com prejuízo, metade de suas ações na ABA PORTO para ALÍPIO GUSMÃO, de modo que o capital social passou a ser dividido igualmente entre os dois acionistas:



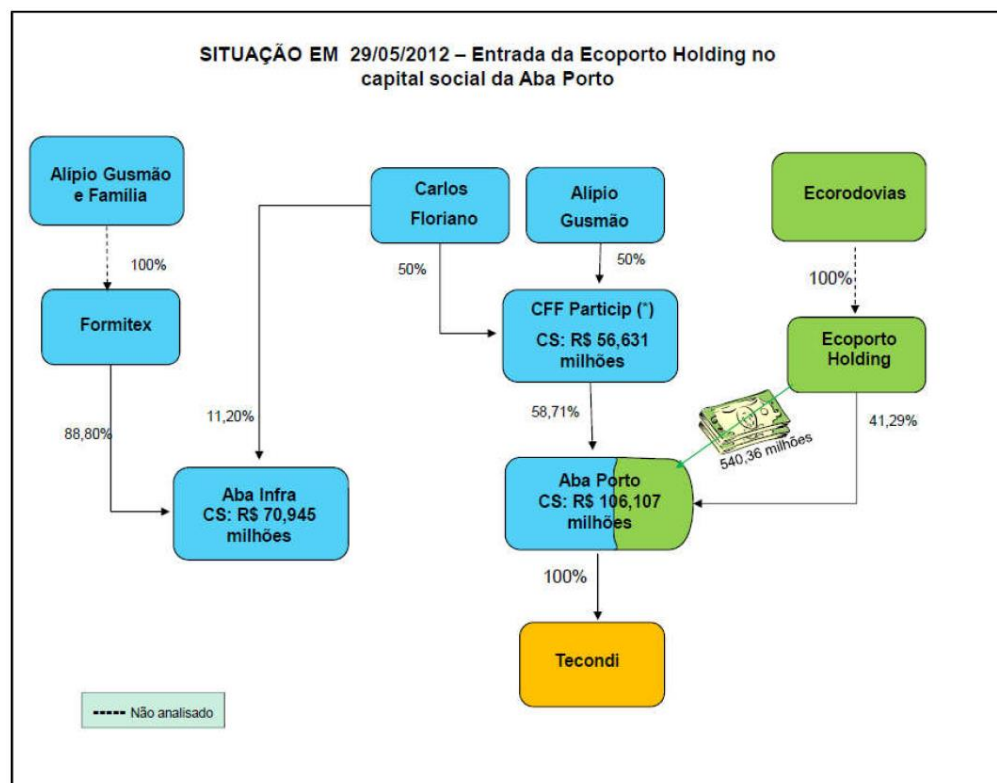
- em **10/05/2012**, a ABA PORTO emitiu a nota promissória autorizada pela AGE de 29/03/2012, no valor nominal de R\$ 513.761.843,00 (quinhentos e treze milhões, setecentos e sessenta e um mil, oitocentos e quarenta e três reais), com a captação de recursos junto ao Banco Bradesco S/A;
- também em **10/05/2012** ocorreu a conclusão da aquisição celebrada em 19/03/2012, mediante a transferência das ações da TECONDI para a ABA PORTO, e o pagamento do preço de aquisição remanescente (R\$ 437.418.702,60), de modo que 100% das ações da TECONDI passaram a ser detidas pela ABA PORTO:



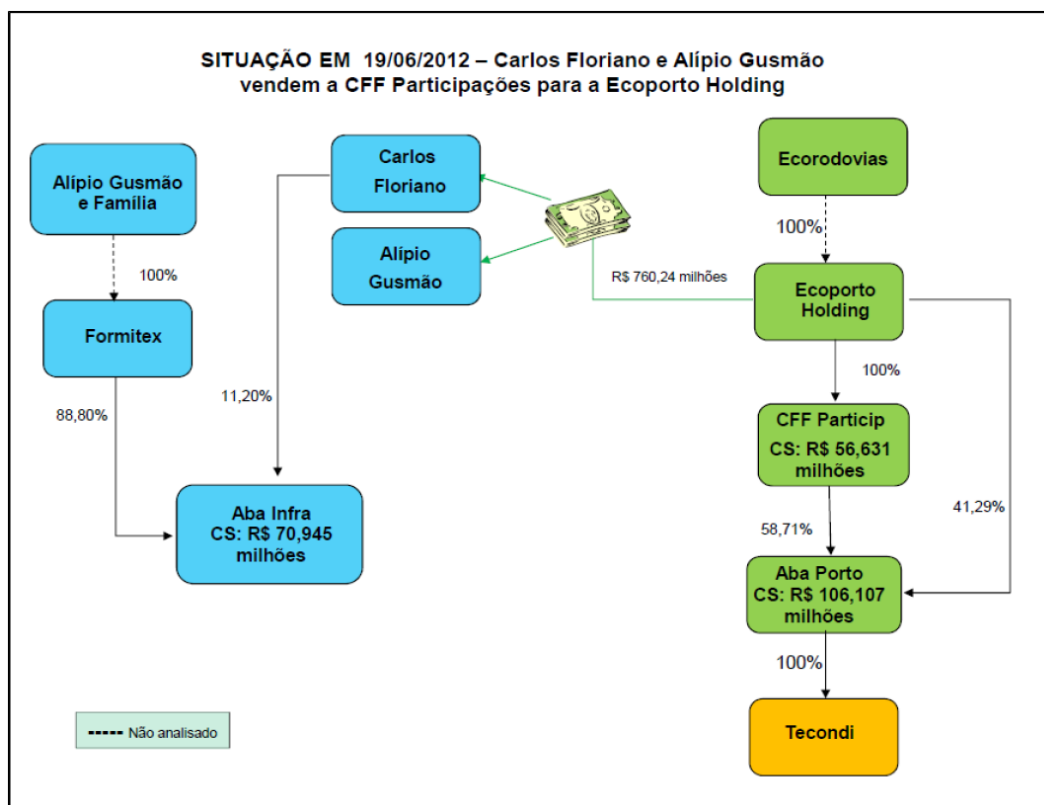
- ➔ em **14/05/2012**, FRANCISCO CASSIANI cedeu sua única quota na CFF PARTICIPAÇÕES para ALÍPIO GUSMÃO pelo valor de R\$ 1,00 (um real), e CARLOS FLORIANO cedeu por R\$ 4.999,00 (quatro mil, novecentos e noventa e nove reais) metade de suas quotas da CFF PARTICIPAÇÕES para ALÍPIO GUSMÃO;
- ➔ também em **14/05/2012**, ocorreu um aumento de capital na CFF PARTICIPAÇÕES, integralizado por CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO com a conferência da integralidade de suas ações da ABA PORTO, de modo que a CFF PARTICIPAÇÕES passou a compor, juntamente com a ABA PORTO, a linha de controle indireto de CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO sobre a TECONDI;
- ➔ com a integralização das ações da ABA PORTO ao patrimônio da CFF PARTICIPAÇÕES, a participação na TECONDI passou a se encontrar da seguinte forma:



- ➔ em **18/05/2012**, a CFF PARTICIPAÇÕES celebrou com a ECOPORTO HOLDING, subsidiária da ECORODOVIAS, Acordo de Subscrição de Ações e Outras Avenças a ser realizada na ABA PORTO, através da emissão de novas ações que correspondessem a 41,29% do seu capital social, em montante equivalente ao necessário para a quitação total da dívida contraída pela ABA PORTO para a aquisição de participações societárias representativas de 50% do COMPLEXO TECONDI (abrangendo TECONDI, TERMARES e TERMLOG);
- ➔ na mesma data (**18/05/2012**), CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO celebraram com a ECOPORTO HOLDING um Contrato de Opção de Compra de Quotas, prevendo que em até 12 meses, a contar da assinatura, ficaria outorgado à ECOPORTO, em caráter irrevogável e irretratável, a opção de adquirir a totalidade das quotas da CFF PARTICIPAÇÕES;
- ➔ em **29/05/2012**, ECOPORTO HOLDING subscreveu e integralizou as novas ações da ABA PORTO, passando a deter indiretamente 41,29% do COMPLEXO TECONDI;
- ➔ com a entrada da ECOPORTO HOLDING, a participação na TECONDI passou a se encontrar da seguinte forma:



- ➔ em **19/06/2012**, com recursos provenientes da ECOPORTO HOLDING, ABA PORTO efetuou o pagamento da nota promissória emitida em 10/05/2012;
- ➔ também em **19/06/2012**, mediante pagamento da importância de R\$ 760.240.970,19, ECOPORTO HOLDING exerceu a opção de compra da integralidade das quotas da CFF PARTICIPAÇÕES, então detidas por CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, momento em que as referidas pessoas físicas apuraram ganho de capital;
- ➔ por fim, em **19/06/2012**, a configuração final encontrada após a formalização de todas as etapas acima descritas é a seguinte:



Depois de tecer considerações detalhadas sobre todas essas operações, a **Autoridade Fiscal concluiu** que, no presente caso, foi realizado um planejamento tributário abusivo, levado a efeito mediante simulação de uma cisão e utilização de empresas-veículo, com “único objetivo de lesar a Fazenda Nacional e promover uma ilícita redução da carga fiscal incidente sobre o ganho de capital auferido na operação”.

Com base nessa conclusão, a Autoridade Fiscal desconsiderou as operações realizadas e atribuiu à Contribuinte ABA INFRA o ganho de capital percebido na alienação da TECONDI. Ato contínuo, apurou o IRPJ e a CSLL que entendeu devidos, e aplicou a **multa qualificada de 150%**.

Tratando-se de Contribuinte que optou pelo regime de Lucro Real anual, a Autoridade Fiscal constituiu, ainda, a **multa isolada pela falta de pagamento de estimativa** de IRPJ e de CSLL nos meses de maio e junho de 2012.

Em tópico específico do Termo de Verificação Fiscal, a Autoridade autuante discorreu sobre a “impossibilidade de compensação de ofício dos tributos ora lançados com o IRPF recolhido pelas pessoas físicas”.

Por fim, a Autoridade Fiscal atribuiu **responsabilidade tributária solidária** à pessoa jurídica FORMITEX EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (CNPJ 03.594.431/0001-11) e aos Srs. CARLOS CESAR FLORIANO (CPF 035.509.688-92) e ALÍPIO JOSÉ GUSMÃO DOS SANTOS (CPF 206.590.918-87).

Cientificados do lançamento a Contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram a **Impugnação** de fls. 2673 a 2750 mais anexos em que suscitaram a existência de questão prejudicial que implicaria a nulidade do lançamento fiscal ora sob exame. Trata-se do fato de que a mesma alienação de participação societária foi objeto de procedimentos fiscais simultâneos, dos quais resultaram lançamentos de ofício lavrados pela DEMAC de Belo Horizonte em face das pessoas físicas CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, e o lançamento de ofício aqui discutido, lavrado pela DEMAC de São Paulo em face da pessoa jurídica ABA INFRA.

No mérito, depois de extensa descrição dos fatos, os Impugnantes defenderam a legitimidade das operações que foram realizadas e, conseqüentemente, requereram o cancelamento da autuação. Alternativamente, requereram a revisão da base tributária em razão de que parte do valor da alienação era incerta, bem como a dedução dos tributos federais lançados em face das pessoas físicas CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO.

Quanto às demais matérias, (i) defenderam o afastamento da qualificação da multa de ofício; (ii) alegaram existir impedimento legal de aplicação da multa isolada cumulativamente com a multa de ofício; (iii) suscitaram decadência do direito ao lançamento da multa isolada; e (iv) e sustentaram a impossibilidade de atribuição da responsabilidade solidária a CARLOS FLORIANO, ALÍPIO GUSMÃO e a FORMITEX.

Em sede de **julgamento de primeira instância**, o Relator acolheu a questão prejudicial e votou pelo cancelamento da autuação, mas restou vencido nessa matéria. Ultrapassada a questão prejudicial, a 12ª Turma da DRJ/RJO decidiu pela procedência em parte da Impugnação, excluindo da base de cálculo do ganho de capital os valores retidos sob condição suspensiva não implementada e afastando a responsabilidade tributária atribuída à FORMITEX EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. Contra essa decisão foi apresentado Recurso de Ofício, à luz do que dispõe a Portaria MF nº 63, de 2017.

Juntamente com o Recurso de Ofício, foi remetido para apreciação deste órgão julgador de segunda instância o **Recurso Voluntário** de fls. 3529 a 3614, interposto em 16/10/2018 pela Contribuinte ABA INFRA e pelos Srs. CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO. Com exceção da arguição de decadência do direito de lançar a multa isolada e das matérias acolhidas pela DRJ, os Recorrentes praticamente reiteram as mesmas razões de fato e de direito já apresentadas perante o órgão julgador de primeira instância, com acréscimo de contestações a pontos específicos da decisão recorrida.

Às fls. 3631 a 3662, encontram-se acostadas as contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) ao Recurso Voluntário interposto, juntadas aos autos em 27/12/2018.

Por fim, em 13/08/2019, os Recorrentes protocolaram a petição de fls. 3667 a 3672, por meio da qual requerem a juntada dos pareceres de fls. 3673 a 3849, assinados pelos eminentes tributaristas Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Murillo Lo Visco – Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço. E o Recurso de Ofício preenche os requisitos previstos na Portaria MF nº 63, de 2017, razão pela qual dele também conheço.

Antes de iniciar a apreciação do Recurso Voluntário interposto tempestivamente em 16/10/2018, cumpre a este Colegiado se manifestar quanto ao requerimento de juntada de pareceres (fls. 3667 a 3672), protocolado pelos Recorrentes em 13/08/2019.

REQUERIMENTO DE JUNTADA DE PARECERES

Por intermédio da petição de fls. 3667 a 3672, dez meses após a interposição do Recurso Voluntário, e cerca de oito meses após a apresentação das contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), os Recorrentes apresentaram requerimento de juntada dos pareceres técnicos de fls. 3673 a 3849, assinados pelos eminentes tributaristas Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza.

Conforme esclarecem em sua petição, com o requerimento apresentado “buscam os recorrentes contribuir para o correto julgamento do recurso interposto, fornecendo subsídios técnicos a respeito”.

Portanto, não se trata de requerimento de juntada extemporânea de **provas**, tema controverso na jurisprudência do CARF e da CSRF – como bem ilustra o Acórdão nº 9101-003.952, de 6 de dezembro de 2018 –, e que aparentemente tem se consolidado no sentido de certo abrandamento do rigor do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Aqui, trata-se, sim, de requerimento de juntada de **novas razões de direito**, elaboradas por dois dos maiores tributaristas do País, e apresentadas dez meses após a interposição do Recurso Voluntário.

De se registrar, inclusive, que uma rápida passada de olhos no sumário do parecer elaborado pelo i. Professor Paulo de Barros Carvalho permite concluir, sem exagero algum, que praticamente se trata de um novo recurso voluntário, haja vista que, em dezenas de itens e subitens distribuídos ao longo de 88 laudas, tece considerações sobre a questão prejudicial e também sobre o mérito do lançamento fiscal ora combatido. Da mesma forma, observando o sumário do parecer elaborado pelo i. Professor Roque Antonio Carrazza, constata-se que o eminente tributarista discorre sobre a questão prejudicial, partindo desde os aspectos teóricos relativos à tributação na Constituição Federal e à formalização do crédito tributário pelo lançamento.

Trata-se, a meu ver, de típico caso de preclusão consumativa, que impede a repetição ou a complementação de ato processual já praticado. Vale dizer, tem-se configurada a preclusão consumativa mesmo na hipótese em que a repetição ou complementação de ato processual já praticado esteja ainda dentro do prazo legal previsto para a prática do referido ato. Mais razão há, portanto, para reconhecê-la configurada no presente caso, em que a juntada aqui requerida se deu dez meses após a interposição do Recurso Voluntário.

Ante o exposto, à luz do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que define o prazo para interposição de recurso voluntário, e amparado no instituto da preclusão consumativa, indefiro o pedido de juntada dos pareceres técnicos de fls. 3673 a 3849, e aproveito para já deixar consignado que, caso vencido neste ponto, entendo que o presente julgamento deverá ser sobrestado para sejam concedidas vistas à PFN, oferecendo-lhe a oportunidade para aditar suas contrarrazões, se assim desejar.

APRECIAÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Superada a questão da juntada extemporânea de pareceres, passo à apreciação do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, contra o Acórdão nº 12-100.903, proferido pela 12ª Turma da DRJ – Rio de Janeiro, foi interposto o Recurso Voluntário de fls. 3529 a 3614 pela Contribuinte ABA INFRA e pelos Srs. CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, em que combatem as razões pelas quais o órgão de primeira instância rejeitou a questão prejudicial e, no mérito, manteve a maior parte do lançamento fiscal e preservou a atribuição de responsabilidade tributária solidária a CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO.

Antes de iniciar a apreciação pela questão prejudicial suscitada pelos Recorrentes, é oportuno recuperar a sequência das principais operações societárias que culminaram na alienação do COMPLEXO TECONDI para a ECOPORTO HOLDING S/A, no ano de 2012:

- ➔ na situação inicial ABA INFRA (que é a Contribuinte autuada) era detentora de ações representativas de 50% do capital social da TECONDI;
- ➔ também na situação inicial, RETROPORTO detinha 50% das quotas de TERMARES e de TERMLOG (conforme esclarece o TVF de fls. 2787 a 2817, referente ao procedimento fiscal em face de ALÍPIO GUSMÃO);
- ➔ TECONDI, TERMARES e TERMLOG compõem o que se denomina COMPLEXO TECONDI;
- ➔ em **12/04/2012**, ABA INFRA sofreu cisão parcial, ocasião em que as ações representativas de 50% do capital social da TECONDI foram vertidas ao patrimônio de ABA PORTO, recém constituída (21/03/2012);
- ➔ simultaneamente, RETROPORTO também sofreu cisão, vertendo para a ABA PORTO 50% das quotas de TERMARES e de TERMLOG (conforme esclarece o TVF/ALÍPIO GUSMÃO);
- ➔ a essa altura, ABA PORTO era detentora de ações e quotas representativas de 50% do COMPLEXO TECONDI;
- ➔ em **10/05/2012**, a ABA PORTO adquiriu de terceiros os 50% restantes das participações nas pessoas jurídicas que compõem o COMPLEXO TECONDI;
- ➔ em **14/05/2012**, os acionistas da ABA PORTO (CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO) integralizaram aumento de capital na CFF PARTICIPAÇÕES (também recém constituída – 15/03/2012) com a conferência da totalidade de suas ações da ABA PORTO;

- ➔ em **29/05/2012**, ECOPORTO HOLDING subscreveu e integralizou novas ações emitidas pela ABA PORTO, passando a deter indiretamente 41,29% do COMPLEXO TECONDI;
- ➔ em **19/06/2012**, mediante pagamento da importância de R\$ 760.240.970,19, ECOPORTO HOLDING adquiriu a integralidade das quotas da CFF PARTICIPAÇÕES, então detidas por CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, **momento em que as referidas pessoas físicas apuraram ganho de capital, e em relação ao qual declararam e pagaram IRPF;**
- ➔ na configuração final encontrada após a formalização de todas as etapas acima descritas, ECOPORTO HOLDING controla, indiretamente, 100% do COMPLEXO TECONDI.

Recuperada a sequência das principais operações societárias que culminaram na alienação do COMPLEXO TECONDI para a ECOPORTO HOLDING S/A, passo à apreciação da questão prejudicial.

Da questão prejudicial

Os Recorrentes informam que, em 13/11/2015, quando há cerca de oito meses já se encontrava em curso procedimento fiscal conduzido pela DEMAC/SP em face de ABA INFRA (iniciado em 04/03/2015), a Receita Federal do Brasil, por meio de unidade diversa (a DEMAC/BH), deu início a outro procedimento fiscal, desta vez em face de CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, tendo ambos os procedimentos praticamente o mesmo objeto, qual seja, o ganho de capital na alienação do COMPLEXO TECONDI para a ECOPORTO HOLDING S/A.

Embora tenha iniciado depois, o procedimento conduzido pela DEMAC/BH foi encerrado primeiro, em **11/05/2017**, culminando na constituição de crédito tributário referente ao IRPF incidente sobre o ganho de capital devido por CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, sob o fundamento de que os sujeitos passivos teriam utilizado a empresa CFF PARTICIPAÇÕES LTDA. com a única finalidade de majorar o custo de aquisição da participação societária alienada (que seria, na realidade, a ABA PORTO, então formalmente detentora de 100% do COMPLEXO TECONDI), reduzindo o Imposto incidente na operação, de forma artificial.

Por consequência, foram considerados insuficientes os recolhimentos a título de IRPF, espontaneamente realizados em 2012 por CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, e restaram constituídos, de ofício, os créditos tributários que compõem o objeto dos processos administrativos nº 10880-725.865/2017-24 (ALÍPIO GUSMÃO) e nº 10880-725.954/2017-71 (CARLOS FLORIANO).

Ocorre que, seis meses depois, em **10/11/2017**, a DEMAC/SP concluiu o procedimento fiscal em face da ABA INFRA, do qual resultou a constituição do crédito tributário discutido no presente processo, sob o fundamento de que o ganho de capital percebido na alienação da TECONDI para a ECOPORTO deveria ter sido reconhecido pela ABA INFRA, e não pelas pessoas físicas (CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO). E assim concluiu a Autoridade Fiscal por ter considerado que foi realizado um planejamento tributário abusivo, levado a efeito mediante utilização de empresas-veículo e simulação na cisão da ABA INFRA (evento em que a participação na TECONDI foi cindida e incorporada ao patrimônio da ABA PORTO). Ainda segundo a Autoridade Fiscal, a Contribuinte assim teria agido com “único

objetivo de lesar a Fazenda Nacional e promover uma ilícita redução da carga fiscal incidente sobre o ganho de capital auferido na operação”, por meio do deslocamento artificial da sujeição passiva da pessoa jurídica (ABA INFRA) para as pessoas físicas (CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO).

Portanto, o cenário resultante dos procedimentos fiscais conduzidos pela DEMAC/SP e pela DEMAC/BH é o seguinte:

- neste processo, sem prejuízo dos demais fundamentos apontados no minucioso trabalho fiscal, a cisão da ABA INFRA foi considerada simulada, de modo que o ganho de capital percebido na alienação da participação societária na TECONDI foi atribuído a ABA INFRA e, conseqüentemente, dela foram exigidos os tributos resultantes; e
- nos processos nº 10880-725.865/2017-24 e nº 10880-725.954/2017-71, a cisão da ABA INFRA foi considerada legítima – conforme expressamente consignado no item 8 de cada um dos TVF daqueles processos, acostados às fls. 2787 a 2923 deste processo – e a titularidade das participações societárias detidas pela ABA PORTO não foi desconsiderada, de modo que o ganho de capital percebido na alienação da ABA PORTO e, indiretamente, do COMPLEXO TECONDI (aí incluída a participação na TECONDI), foi atribuído proporcionalmente às pessoas físicas (ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO) que lá foram consideradas as legítimas alienantes. Por consequência, de cada um deles foi exigido o IRPF suplementar devido em razão do entendimento de que teriam aumentado artificialmente o custo de aquisição das ações da ABA PORTO, por meio da interposição da CFF PARTICIPAÇÕES.

Com base nesse cenário, e por meio da questão prejudicial ora suscitada, os **Recorrentes** requerem que seja declarado nulo o lançamento fiscal que compõe o objeto do presente processo, lavrado em face de ABA INFRA, sob o fundamento de que “não pode haver cumulativos lançamentos de ofício com base em um mesmo fato imponible”. Seguindo nessa linha de raciocínio, os Recorrentes aduzem o seguinte:

- o lançamento lavrado em face da ABA INFRA veicula nova qualificação jurídica sobre o mesmo negócio jurídico já anteriormente analisado pela RFB;
- ao preservar a sujeição passiva de ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO, e também a incidência da alíquota de 15% sobre a matéria tributável que lá restou revista, a RFB (por atuação da DEMAC/BH) confirmou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária referente ao IRPF incidente sobre o ganho de capital percebido na alienação do COMPLEXO TECONDI, e apenas reviu o montante do tributo devido por conta de divergência quanto à base de cálculo que fora inicialmente declarada;
- com a lavratura dos autos de infração contra ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO, as atividades de revisão e de lançamento de ofício restaram esgotadas em relação à referida operação (à luz dos arts. 142 e 150, § 4º, do CTN), não cabendo qualquer outro lançamento que se sobreponha ou confronte com os já realizados pela própria RFB, exceto se alguma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN estivesse caracterizada, o que não foi o caso;

- à luz do regramento restritivo do art. 145 do CTN, a revisão de ofício do lançamento somente pode ser admitida como exceção, nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN, inexistindo a possibilidade de o Fisco simplesmente rever seu anterior entendimento acerca de aspecto legal ou de direito;
- de toda sorte, no lançamento que compõe o objeto deste processo, a Autoridade Fiscal sequer se referiu aos autos de infração anteriormente lavrados contra as pessoas físicas, o que, por si só, revela que não se trata, aqui, de revisão de lançamento de ofício, mas, sim, de uma segunda autuação, fato esse que, inclusive, restou reconhecido no próprio voto vencedor que integra o Acórdão recorrido;
- nos lançamentos aqui discutidos, a mesma RFB, ignorando seus próprios lançamentos de ofício anteriores, sustenta que a venda, na verdade, teria sido realizada pela ABA INFRA, impondo nova configuração jurídica aos mesmíssimos fatos, sendo importante destacar que o cenário fático analisado tanto nas fiscalizações das pessoas físicas quanto na fiscalização desenvolvida em face da ABA INFRA é absolutamente o mesmo, sem qualquer alteração. Em verdade, o que mudou foi o entendimento de direito adotado pela RFB, no que tange à sujeição passiva da obrigação tributária relacionada à venda do investimento do COMPLEXO TECONDI;
- o fato de não ter havido, formalmente, a revisão dos lançamentos de ofício anteriores lavrados em face de ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO, mas, sim, novos lançamentos, por si só revela a absoluta nulidade destes últimos por ofensa ao disposto no art. 145 do CTN.

Em análise a esses argumentos, o **Relator do caso na DRJ/RJO** proferiu voto no sentido de acolher a questão prejudicial e, por consequência, de cancelar integralmente a exigência fiscal que compõe o objeto do presente processo. Em síntese, foram as seguintes as razões de decidir utilizadas pelo Relator, quanto à questão prejudicial:

- há duplicidade de lançamentos, pois ambas as atuações tiveram por objeto o mesmo fato jurídico e econômico: o ganho de capital na alienação do COMPLEXO TECONDI à ECORODOVIAS HOLDING nos meses de maio a junho de 2012;
- os lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP são logicamente conflitantes, devendo-se, por conseguinte, afastar um dos dois;
- a incompatibilidade lógica dos lançamentos decorre do fato de que, ao analisar um mesmo fato jurídico e econômico, as Delegacias Especializadas chegaram a conclusões diferentes e, por consequência, aplicaram consequências jurídicas diversas, resultando não só duplicidade de autuação, como também lançamentos tributários logicamente conflitantes;
- manter a presente autuação da DEMAC/SP – ou, simplesmente, conhecer das questões de fundo suscitadas na Impugnação – passa, na prática, por rever de ofício os lançamentos notificados primeiro, pela DEMAC/BH, o que não se mostraria juridicamente possível neste processo por conta da vedação legal que decorre da interpretação sistemática dos artigos 145, 146 e, principalmente, do 149 do CTN;

- citando súmula do antigo TFR e jurisprudência do STJ e de TRF, o Relator na DRJ reconheceu que a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento;
- transpondo tal entendimento para o caso dos autos, ainda que se confirmasse, no mérito, como correto o tratamento jurídico adotado pela DEMAC/SP, a sua sustentação restaria prejudicada, haja vista que, para a sua prevalência, necessário seria cancelar a autuação da DEMAC/BH, o que configuraria, salvo melhor juízo, caso de revisão de ofício vedada;
- ainda que estejamos diante de um planejamento tributário abusivo, o caso em tela não autoriza a revisão de ofício à luz do inciso VII do art. 149 do CTN, porque o dolo, em tese presente, não foi a causa do erro no lançamento efetuado pelo fisco, haja vista que a totalidade das reestruturações societárias por meio das quais se esgotou o planejamento tributário já era de conhecimento público no momento da primeira autuação, não havendo, depois disso, nenhum fato novo que viesse a justificar um segundo lançamento;
- à luz do art. 149 do CTN, resta configurada a inadmissibilidade da revisão de ofício dos lançamentos efetuados pela DEMAC/BH, notificados primeiro, e, por consequência, deve-se afastar a cobrança formalizada pela DEMAC/SP neste processo, por ter sido feita depois, a fim de não se proceder a revisão de ofício legalmente vedada, nem a *bis in idem*.

Exposto esse voto aos demais membros da 12ª Turma da DRJ/RJO, o Relator restou vencido quanto à questão prejudicial, e avançou para a apreciação das questões de mérito apresentadas na defesa. No **Voto Vencedor**, que teve como objeto apenas a divergência quanto à questão prejudicial, a Redatora designada assim fundamentou a decisão da maioria:

- o evento que deu origem à autuação efetuada pela DEMAC/BH foi a utilização da CCF PARTICIPAÇÕES para aumentar o valor do custo de aquisição, diminuindo assim a base de cálculo do ganho de capital na pessoa física, de modo que se trata de evento distinto ao que deu causa ao lançamento lavrado pela DEMAC/SP;
- apesar de o fato gerador ser a alienação das ações, a ação fiscal na pessoa jurídica apurou todos os eventos concluindo pela simulação da reorganização societária, situação não apreciada na ação fiscal das pessoas físicas, mesmo porque os contribuintes pessoas físicas já haviam se identificado como sujeitos passivos da alienação e não constava nos autos a fase de negociação tratada na ação da pessoa jurídica;
- em outras palavras, a ação nas pessoas físicas verificou somente a base de cálculo do tributo já que os contribuintes haviam pago ganho de capital na alíquota de 15%, ao passo que a fiscalização na pessoa jurídica analisou todos os eventos que antecederam a alienação;
- como as ações fiscais e lançamentos perpetrados recaíram em sujeitos passivos distintos, não há que se falar em revisão de ofício em razão de mudança de critério jurídico para os mesmos fatos geradores;

- como, logicamente, um procedimento de revisão de lançamento não pode iniciar antes de ser iniciado o próprio procedimento de fiscalização e lançamento a ser revisado, o procedimento fiscal conduzido pela DEMAC/SP não pode ser considerado revisão de ofício, haja vista que iniciou primeiro;
- possivelmente, em razão do fenômeno da desconcentração na Administração Pública, dois órgãos da RFB realizaram lançamentos sobre o mesmo fato gerador, em sujeitos passivos distintos, incidindo em *bis in idem*, mas não se pode falar em revisão de lançamento;
- como não houve qualquer pretensão do Fisco de efetuar revisão de ofício – mas tão somente a atuação independente de órgãos do mesmo Ente tributante sobre o mesmo fato, em face de contribuintes diversos –, o que se poderia demandar é a verificação da ocorrência de *bis in idem*, mormente quando ainda não se obteve decisão administrativa definitiva em nenhum dos dois processos;
- não houve também alteração do critério jurídico, primeiro porque não se trata de um mesmo sujeito passivo, segundo porque a administração não mudou de interpretação, tampouco pretendeu alterar o lançamento diante da escolha de outra alternativa admitida;
- diante da simulação engendrada pelo contribuinte PJ para transferir o ganho de capital para a pessoa física, a fiscalização tinha o dever de efetuar o lançamento em virtude do determinado no parágrafo único do art. 142 do CTN, já que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória;
- por derradeiro, mantido, no mérito, o presente lançamento, caberá às instâncias administrativas superiores de julgamento a análise de eventual questionamento sobre a ocorrência de *bis in idem*, sendo certo que não se verificaram quaisquer das hipóteses legais de nulidade, haja vista o lançamento realizado por autoridade competente e com respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Inconformados com a decisão da DRJ relativamente à questão prejudicial, os **Recorrentes** reiteram perante este Colegiado os mesmos argumentos levados à apreciação do órgão de primeira de instância, destacam excertos do Voto Vencido na DRJ, e acrescentam as seguintes objeções a pontos específicos do Voto Vencedor que compõe o Acórdão da DRJ:

- segundo o Voto Vencedor, a autuação da pessoa jurídica (ABA INFRA) não representa revisão dos lançamentos realizados contra as pessoas físicas de ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO, mas caracteriza “bis in idem”, o que, no entanto, absurdamente não seria causa de nulidade;
- com a devida vênia, a posição externada no Voto Vencedor de que nas fiscalizações das pessoas físicas teria havido apenas a verificação da base de cálculo, sem a análise dos “eventos que antecederam a alienação”, revela, no mínimo, a superficialidade com que as autoridades julgadoras inferiores analisaram o que a respeito foi dito e comprovado na impugnação apresentada pelos Recorrentes;

- na verdade, conforme demonstrado na Impugnação, no âmbito das fiscalizações das pessoas físicas, a RFB analisou exaustivamente toda a “reorganização societária”, desde o momento em que as participações na TECONDI eram de propriedade da ABA INFRA, até o momento em que houve a aquisição do COMPLEXO TECONDI pela ECOPORTO;
- houve, até mesmo, explícito pronunciamento a respeito de todos os atos que integraram a reestruturação societária, inclusive a cisão da ABA INFRA, com a versão das ações da TECONDI para a ABA PORTO, conforme pode-se facilmente constatar pela simples leitura de cada um dos Termos de Verificação Fiscal que embasaram as autuações lavradas em face das pessoas físicas de ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO;
- portanto, é inteiramente falsa a alegação contida no Acórdão recorrido de que nas fiscalizações das pessoas físicas teria havido apenas a verificação da venda da CFF PARTICIPAÇÕES, sem a análise dos “eventos que antecederam a alienação” dela, a CFF PARTICIPAÇÕES;
- não se pode admitir que a RFB, por desencontro de dados ou de informações internas entre seus diversos setores ou por qualquer outro motivo, ora entenda de uma forma e ora de outra acerca de um mesmo fato impositivo (no caso, a venda das mesmas participações societárias), lavrando sucessivos autos de infração contraditórios entre si.

Em suas **contrarrazões**, a PFN inicialmente destaca “que a validade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal federal deve ser averiguada consoante o disposto nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Isso porque são estes os dispositivos que disciplinam as nulidades que podem prejudicar a validade e a eficácia dos atos praticados no decorrer do processo administrativo fiscal federal”. Nessa linha, prossegue afirmando que “compulsando os autos, não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no citado art. 59. Isso porque não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da contribuinte no presente processo administrativo”.

Quanto à alegação das Recorrentes de que seria “inteiramente falsa a alegação contida no acórdão recorrido de que nas fiscalizações das pessoas físicas teria havido apenas a verificação da venda da CFF PARTICIPAÇÕES, sem a análise dos eventos que antecederam a alienação dela, CFF PARTICIPAÇÕES”, a PFN reconhece que, “de fato, nos TVF lavrados contra as pessoas físicas, a RFB manifestou entendimento de que havia razões extrafiscais para a cisão da ABA INFRA”, restando claro que “aqueles TVF compreenderam que havia propósito em segregar o empreendimento TECONDI, eis que ele serviria como garantia do empréstimo para a aquisição dos 50% restantes, resultante do exercício do direito de preferência”. No entanto, a PFN destaca que o reconhecimento do propósito na segregação da TECONDI não tem qualquer valor como consideração, de anuência ou rejeição, acerca da titularidade da ABA PORTO, que no momento da cisão estava sob o controle direto de pessoas físicas. Desse modo, a PFN conclui suas contrarrazões referentes à questão prejudicial afirmando que não haveria falsidade alguma na decisão *a quo*. Em verdade, segundo a PFN, “os lançamentos, apesar de se referirem ao mesmo FG, abordaram aspectos distintos dele”.

Assim colocada a questão e definidas as linhas de argumentação das partes, passo a análise da prejudicial suscitada, iniciando pelas convergências.

Parece-me bastante claro que o órgão de primeira instância e os Recorrentes concordam que o lançamento lavrado em face da ABA INFRA não resulta de revisão de ofício dos lançamentos anteriores, realizados em face de ALÍPIO GUSMÃO e CARLOS FLORIANO. Para que não reste qualquer dúvida a esse respeito, é oportuno reproduzir os seguintes excertos extraídos do Voto Vencedor na DRJ:

*Possivelmente, em razão do fenômeno da desconcentração na Administração Pública, dois órgãos da RFB realizaram lançamentos sobre o mesmo fato gerador, em sujeitos passivos distintos, incidindo em bis in idem, **mas não se pode falar em revisão de lançamento.***

[...]

O procedimento que resultou no auto de infração da PJ foi iniciado em 04/03/2015, antes do início da fiscalização que culminou no auto de infração das PF (13/11/2015). Como poderia o procedimento fiscal do auto de infração de revisão iniciar antes mesmo do procedimento fiscal do lançamento revisado?

***Tal constatação reforça o entendimento de que não houve qualquer pretensão do Fisco de efetuar revisão de ofício,** e não houve mesmo, tão-somente verificou-se a atuação independente de órgãos do mesmo Ente tributante sobre o mesmo fato, mas de contribuintes diversos, o que pode demandar a verificação da ocorrência de bis in idem, mormente quando ainda não se obteve decisão administrativa definitiva em nenhum dos dois processos.*

(destaques acrescidos)

De seu lado, os Recorrentes também reconhecem que aqui não estamos diante de um lançamento resultante de revisão de ofício. Nesse sentido, afirmam em seu Recurso Voluntário:

*28. Sem embargo, no TVF relativo aos autos de infração objeto deste processo, **o Sr. Auditor Fiscal sequer se referiu aos autos de infração anteriormente lavrados contra as pessoas físicas, o que, por si só, revela que não se trata, aqui, de revisão de lançamento de ofício, mas, sim, de uma segunda autuação,** em franca e latente violação ao disposto no art. 145 do CTN. Essa questão, inclusive, foi reconhecida no próprio voto vencedor que integra o ACÓRDÃO RECORRIDO (vide fls. 3.494 e 3.495 dos autos), onde está categoricamente dito que não se trata de revisão de ofício. Vejamos:*

[...]

(destaque acrescido)

A bem da verdade, nem mesmo o Relator do Voto Vencido na DRJ afirmou que se tratava de revisão de ofício. Disse textualmente, inclusive, que no presente caso há “duplicidade de autuação”, afirmação essa que, obviamente, não se coaduna com a realidade resultante de regular revisão de ofício. A questão da revisão de ofício, no Voto Vencido, somente surgiu depois de o Relator evidenciar a incompatibilidade lógica entre os lançamentos e, por consequência, a impossibilidade de eles coexistirem. Foi depois dessa constatação que o Relator aduziu que, eventual manutenção do segundo lançamento (na ABA INFRA) significaria, “na prática, por rever de ofício os lançamentos notificados primeiro, pela DEMAC/BH, o que não se mostraria juridicamente possível neste processo por conta da vedação legal que decorre da interpretação sistemática dos artigos 145, 146 e, principalmente, do 149 do CTN”.

Portanto, DRJ e Recorrentes convergem para a conclusão de que aqui não estamos diante de um lançamento resultante de revisão de ofício. O lançamento que compõe o presente processo é, sem dúvida alguma, um segundo lançamento. E, de acordo com a tese vencedora na DRJ, essa duplicidade de lançamentos teria surgido porque “tão-somente verificou-se a atuação independente de órgãos do mesmo Ente tributante sobre o mesmo fato, mas de contribuintes diversos”.

E aqui surge bem evidente o outro ponto de convergência: não são apenas dois lançamentos, são dois lançamentos efetuados sobre um mesmo fato. Nesse sentido concordam não apenas os Recorrentes, como logo acima foi possível notar, mas, inclusive, a PFN que, como visto, fechou suas contrarrazões referentes à questão prejudicial afirmando que “os lançamentos, apesar de se referirem ao mesmo FG, abordaram aspectos distintos dele”.

De fato, há evidente duplicidade da matéria tributável levada aos lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP. Ainda que haja diferenças na valoração das bases de cálculo, resultantes dos critérios divergentes que foram adotados (com repercussão sobre os respectivos custos de aquisição), a conclusão de que se trata de uma única alienação – e, portanto, de um único acréscimo patrimonial – parece-me inafastável.

Pois bem, é justamente essa coexistência de lançamentos sobre o mesmo fato – tolerada pelo órgão *a quo* – que se encontra no cerne da insurgência dos Recorrentes, conforme resta evidenciado na sentença que abre essa discussão no Recurso Voluntário: “não pode haver cumulativos lançamentos de ofício com base em um mesmo fato impositivo”.

De fato. Lançamentos efetuados sobre um mesmo fato não podem coexistir, ainda mais quando eles são logicamente incompatíveis de maneira absoluta, como no presente caso.

A incompatibilidade lógica entre os lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP já foi apontada no Voto Vencido que integra o Acórdão da DRJ, nos seguintes termos:

Ocorre que estes lançamentos são logicamente conflitantes, devendo-se, por conseguinte, afastar um dos dois.

Isto porque a DEMAC/Belo Horizonte concluiu que as pessoas físicas dos sócios, os Srs. CARLOS CESAR FLORIANO e ALÍPIO JOSÉ GUSMÃO DOS SANTOS, pagaram menos IR sobre o ganho de capital do que deveriam por terem majorado indevidamente o custo por meio de rearranjos societários intermediários.

Já a DEMAC/São Paulo concluiu diversamente, no sentido de o pagamento feito por estas pessoas físicas ter configurado parte de uma manobra maior de um planejamento abusivo, cujo tratamento correto ao final seria a tributação deste ganho de capital na pessoa jurídica da ABA INFRA.

Ao analisar este mesmo fato jurídico e econômico, as Delegacias Especializadas chegaram a conclusões diversas, possivelmente por conta dos vieses de suas próprias especializações (uma especializada em fiscalização de planejamento tributário de Pessoas Jurídicas e a outra, de planejamento tributário de Pessoas Físicas). Assim, aplicaram consequências jurídicas diversas para o mesmo fato, resultando não só duplicidade de atuação, como também lançamentos tributários logicamente conflitantes.

Em poucas palavras, a incompatibilidade lógica entre os lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP pode ser assim sintetizada:

- para efetuar o lançamento em face da ABA INFRA, a Autoridade Fiscal da DEMAC/SP teve que desconsiderar todos os atos societários realizados a partir (e inclusive) da cisão da referida pessoa jurídica (ABA INFRA), para a ela atribuir o ganho de capital percebido na alienação da TECONDI, especialmente o ato de que resultou a incorporação das ações da TECONDI ao patrimônio da ABA PORTO (por ocasião da cisão parcial da ABA INFRA), e todos os atos de que resultaram a titularidade de CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO sobre as ações da ABA PORTO;
- por outro lado, para efetuar o lançamento em face da CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO, a Autoridade Fiscal da DEMAC/BH, necessariamente considerou legítima a titularidade de CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO sobre as ações da ABA PORTO, haja vista que reconheceu a sujeição passiva dessas pessoas físicas relativamente ao Imposto incidente sobre o ganho de capital percebido na alienação do COMPLEXO TECONDI, então de titularidade da ABA PORTO.

Portanto, considerando que se trata de uma única alienação, o lançamento realizado pela DEMAC/SP na ABA INFRA só pode ser considerado válido se estiver correto o entendimento de que a sujeição passiva **não é das pessoas físicas** CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO. Na mão inversa, o lançamento realizado pela DEMAC/BH só pode ser validado se estiver correto o entendimento de que a sujeição passiva **é das pessoas físicas** CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO. Entendimentos esses claramente incompatíveis e excludentes.

Desse modo, a incompatibilidade lógica entre lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP é mais do que evidente. Vale dizer, independentemente da qualidade, do enfoque ou do aprofundamento do trabalho da fiscalização, seja de Belo Horizonte ou de São Paulo, isso é um fato: os lançamentos são logicamente incompatíveis, de maneira absoluta.

Essa última observação, acredito, dialoga com o segundo ponto levantado pela PFN em suas contrarrazões, relativamente a esta prejudicial. Relembrando, ao mesmo tempo em que reconheceu que a DEMAC/BH manifestou entendimento de que havia razões extrafiscais para a cisão da ABA INFRA (diversamente do que restou consignado no Voto Vencedor da DRJ), a PFN destacou que de tal fato não resultaria a legitimação da titularidade das pessoas físicas sobre as ações da ABA PORTO ou, em outras palavras, a transferência da titularidade das ações da TECONDI (ainda que indireta, via ABA PORTO), da ABA INFRA para as pessoas físicas, não teria sido objeto de qualquer juízo de valor por parte da Autoridade Fiscal da DEMAC/BH.

Trata-se, com toda certeza, de um raciocínio sofisticado. Todavia, independentemente de a Autoridade Fiscal da DEMAC/BH ter expressamente realizado qualquer juízo de valor, ou não, acerca do fato de a titularidade das ações da ABA PORTO não ter permanecido com a ABA INFRA, mas ter sido transferida para as pessoas físicas, fato é que os lançamentos de Belo Horizonte foram formalizados dessa forma, considerando que a titularidade era mesmo das pessoas físicas, de modo que a incompatibilidade lógica com o lançamento realizado por São Paulo persiste, não importa qual tenha sido o nível de aprofundamento do trabalho fiscal de Belo Horizonte.

Feita essa observação, recupero a linha de raciocínio até aqui exposta. No presente caso, não estamos diante de um lançamento resultante de revisão de ofício. Há, na verdade, dois lançamentos efetuados sobre um mesmo fato (o de BH e o de SP), caracterizados por uma incompatibilidade lógica entre eles. Aliás, a essa mesma conclusão chegou o Voto Vencido que integra o Acórdão da DRJ.

Por essas razões, parece-me bastante claro que os lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP não podem coexistir de forma juridicamente válida. Um precisa ser cancelado para que o outro possa existir validamente, afinal, são absolutamente incompatíveis, e ainda atingem, em duplicidade, um único fato.

E aqui dialogo mais uma vez com as contrarrazões da PFN, especificamente no ponto em que afirma que “a validade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal federal deve ser averiguada consoante o disposto nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972”. Nesse sentido também caminhou o Voto Vencedor da DRJ quando decidiu manter o lançamento que se encontrava sob sua apreciação por ser “certo que não se verificaram quaisquer das hipóteses legais de nulidade, haja vista o lançamento realizado por autoridade competente e com respeito ao contraditório e à ampla defesa”, em clara referência às hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ora, com a devida vênia, as nulidades no processo administrativo fiscal não se encontram exaustivamente elencadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Ali tem-se, em verdade, as nulidades expressas, que certamente não esgotam o tema, e que claramente se aplicam a questões preliminares, em que se investiga eventual *error in procedendo* no próprio procedimento de que resultou o lançamento, ou em decisões antes proferidas no curso de um mesmo processo. Definitivamente, não é essa a situação que aqui estamos enfrentando. Aqui estamos diante de eventual repercussão que uma relação jurídica constituída em outro processo pode produzir na relação jurídica debatida neste processo, em razão da conexão lógica entre elas (no caso, de incompatibilidade lógica). Trata-se, portanto, de caso típico de questão prejudicial.

Dessa forma, considerando que os lançamentos efetuados pela DEMAC/BH e pela DEMAC/SP não podem coexistir de forma juridicamente válida e que, por consequência, um deles precisa ser cancelado para que o outro possa existir validamente, será esse o objeto da investigação levada a efeito a partir deste ponto, sem olvidar do fato de que, no Recurso Voluntário ora sob apreciação, há pedido expresso de reconhecimento da nulidade do segundo lançamento fiscal, lavrado pela DEMAC/SP.

Pois bem. Conforme já consignado neste mesmo Voto, independentemente da qualidade, do enfoque ou do aprofundamento do trabalho da fiscalização conduzido pela DEMAC/BH, é fato incontroverso que os lançamentos efetuados em face de CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO foram lavrados em data anterior àquela em que fora lavrado o lançamento que compõe o objeto do presente processo. Além disso, e o que me parece mais relevante, o lançamento realizado pela DEMAC/SP sobre o mesmo fato (ainda que adotando como “verdade” uma realidade diferente da que fora captada pela DEMAC/BH) foi lavrado sem que os lançamentos efetuados DEMAC/BH antes houvessem sido desconstituídos.

Essa é a falha fatal que vislumbro no presente caso. Muito embora o Voto Vencedor da DRJ tenha tolerado tal falha sob o argumento de que a situação aqui encontrada resultaria da “atuação independente de órgãos do mesmo Ente tributante sobre o mesmo fato”,

não se pode olvidar que, sob a ótica eminentemente jurídico-tributária, trata-se do mesmo sujeito ativo, a União federal. E independentemente do fenômeno da desconcentração administrativa, era, sim, de se esperar maior coordenação e melhor comunicação entre as diferentes unidades administrativas da RFB, especialmente em se tratando de delegacias especializadas na fiscalização dos maiores contribuintes. Exatamente conforme afirmaram os Recorrentes.

Dessa forma, independentemente da qualidade ou do aprofundamento verificados no procedimento fiscal conduzido pela DEMAC/BH, fato é que os lançamentos efetuados pela referida Unidade em face de CARLOS FLORIANO e ALÍPIO GUSMÃO foram lavrados primeiro, e ainda não foram desconstituídos. São, portanto, juridicamente existentes, válidos e eficazes.

E não, apenas, não foram desconstituídos. Em verdade, o crédito tributário lançado em face de CARLOS FLORIANO encontra-se definitivamente constituído, haja vista que, de acordo com a informação contida no rodapé da página 5 do Recurso Voluntário, confirmada pela comunicação juntada à fl. 3620 e por consulta ora realizada ao processo nº 10880.725954/2017-71, o sujeito passivo aderiu a programa de parcelamento antes mesmo de recorrer da decisão proferida em seu desfavor pela DRJ/JFA. Ou seja, para CARLOS FLORIANO a discussão administrava está encerrada, de modo que o crédito tributário lavrado contra si encontra-se definitivamente constituído. Por sua vez, o crédito constituído em face de ALÍPIO GUSMÃO já foi confirmado pelo CARF, embora encontrem-se pendentes de apreciação embargos de declaração opostos pelo Contribuinte.

Portanto, essa é a realidade que temos diante de nós: lançamento lavrado em data anterior, incompatível e em duplicidade com o que compõe o objeto do presente processo ou está definitivamente constituído (caso de CARLOS FLORIANO) ou já foi confirmado pelo CARF (caso de ALÍPIO GUSMÃO).

De toda sorte, entendo que não é aqui, no curso deste processo, que se poderia pretender a alteração ou a desconstituição do lançamento lavrado em face de ALÍPIO GUSMÃO, ainda mais pela razão de haver um lançamento posterior, em duplicidade, e em que se adotou qualificação jurídica diversa para os mesmíssimos fatos. Isso simplesmente não é possível, à luz de toda a lógica contida na Seção I (Lançamento) do Capítulo II (Constituição de Crédito Tributário) do Título III do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, que se desenvolve ao longo dos seus arts. 142 a 146.

Em síntese, entendo que, independentemente de qualquer avaliação a respeito do das qualidades do lançamento que compõe o objeto do presente processo – afinal, não é esse o objeto de análise no momento da apreciação da questão prejudicial –, o simples fato de existirem os lançamentos nas pessoas físicas, anteriores, válidos, eficazes (um deles, inclusive, definitivamente constituído), em duplicidade e logicamente incompatíveis com o lançamento posteriormente lavrado no presente processo em face da Contribuinte ABA INFRA, é razão mais do que suficiente para determinar o cancelamento deste último.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de acolher a questão prejudicial e, por consequência, cancelar a exigência fiscal que compõe o objeto do presente processo, lavrada em face de ABA INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA LTDA.

Com isso, resta prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício, bem assim das questões de mérito aduzidas no Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Com a devida vênia, ousou discordar de parte do entendimento do I. Relator, Murillo Lo Visco, estampado em seu preciso e robusto voto, específica e exclusivamente no que tange ao recebimento e ao conhecimento dos Pareceres jurídicos, acostados aos autos em 13/08/2019 (fls. 3673 a 3849).

Sem motivo para maiores elucubrações, entende-se que não houve a ocorrência de *preclusão consumativa*, da forma como aduzido pelo I. Relator. E tampouco interpreta-se que a manobra de apresentação dos Pareceres, ainda que após o momento da apresentação do *Apelo*, representou a veiculação aos autos de *novas razões de Direito*.

Primeiro, é certo que bastante comum a contratação de Opiniões Legais e Pareceres durante o curso das contendas, sejam administrativas ou judiciais. Contudo, tais *estudos*, mesmo que de teor opinativo, não fazem as vezes ou mesmo se confundem com as razões postulatórias, inaugurais ou recursais, propriamente ditas. Em segundo lugar, os subscritores do Pareceres não figuram como Patronos ou procuradores da Parte, não tendo poderes *postulatórios* perante o Juízo competente.

Trata-se de um aprofundamento, técnico-jurídico (diga-se, igualmente, *científico*, na certeza que Direito é ciência), da exploração argumentativa da matéria legal envolvida na causa, oferecendo aos Julgadores uma posição, conclusiva, sobre o tema ainda a ser apreciado, erigido sob a ótica e a experiência de um *especialista*.

Nessa esteira, não há aqui situação em que se opera o alargamento ou a ampliação da matéria jurídica sob análise jurisdicional ao longo da causa (garantindo o respeito ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72 e dos institutos preclusivos do processo administrativo), mas apenas um *reforço* acadêmico da arguição de procedência das razões defendidas nas peças do Interessado.

Assim, a única cautela que deve ser observada pelos Julgadores é a manutenção da precisa delimitação das matérias de Direito questionadas no teor das *Defesas* e *Apelos* apresentados - ressalvada a hipótese de novas provas, como tratado pela 1ª Turma da CSRF no v. Acórdão nº 9101-003.952, de 06/12/2018 (inclusive invocado pelo I Relator), mas não é esse o caso dos autos.

Não obstante, o próprio Regimento Interno do CARF contempla expressamente, nos artigos 53 e 61-A de seu Anexo II, a possibilidade das Partes apresentarem os *memoriais*, muito após a apresentação dos recursos, nos quais pode a Parte trazer seus argumentos e razões

em nova disposição, sistemática ou abordagem, de forma a facilitar o entendimento dos Julgadores, inclusive, incrementando os esforços de convencimento, naturalmente procedidos pelos Patronos.

Dessa forma, não há óbice para que os Pareceres jurídicos sejam recebidos por essa C. 2ª Turma Ordinária como *memoriais*, prestigiando a garantia de ampla defesa, o *formalismo moderado* e a *efetividade do processo administrativo fiscal*.

Quanto à concessão de vista à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para se manifestar sobre tais *estudos*, previamente à apreciação do Recurso Voluntário, tal medida não é necessária, tendo em vista o teor exclusivamente técnico-jurídico, argumentativo, dos documentos trazidos e seu recíproco direito de apresentação de *memoriais* e sustentação oral. Como dito, apenas a modificação ou o alargamento das matérias a serem apreciadas ensejariam a necessidade processual de manifestação da Fazenda Nacional.

Além disso, frise-se que – conferindo todo o respeito aos Professores autores dos Pareceres – tais documentos não são elementos primordiais e definidores da *Defesa* da Contribuinte, representando apenas um aprofundamento, acadêmico, daquilo já postulado e requerido no feito pelos Patronos.

Diante disse, devem ser recebidos como *memoriais* e conhecidos os Pareceres jurídicos, acostados aos autos em 13/08/2019 (fls. 3673 a 3849).

É como vota a maioria.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella