



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720123/2015-30
Recurso Embargos
Acórdão nº 1401-006.231 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado USIAGROPAR AGROENERGIA S/A

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

Data do fato gerador: 31/03/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO/OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. EMENTA CONSISTENTE COM AS RAZÕES DE DECIDIR. NÃO ADMISSÃO.

A ementa e o voto refletem as razões de decidir do voto vencedor inexistindo erro material ou vício a ser sanado, razão pela qual não deve ser admitido.

O fundamento da qualificação da multa no presente lançamento é indissociável do fundamento da responsabilização de terceiros, de forma que afastando-se o primeiro a consequência natural é a não responsabilização dos sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar os embargos opostos pela Fazenda Nacional, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.231 - 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720123/2015-30

Relatório

Trata-se de embargos de declaração (e-fls. 8.066 e ss) opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 1401-004.045, de 10 de dezembro de 2019, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu a seguinte decisão (fls. 7.979 e ss):

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e negar provimento ao recurso quanto aos juros sobre a multa de ofício. Por maioria de votos, a) negar provimento à arguição de decadência, vencidos os Conselheiros Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues e b) dar provimento ao recurso para (i) afastar a qualificação da multa de ofício, vencido o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano; (ii) permitir o aproveitamento do imposto pago sobre o ganho de capital por parte das pessoas físicas, vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira; (iii) afastar a responsabilidade solidária dos sócios da Contribuinte, vencido os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano e Nelso Kichel. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da operação, confirmando a correta indicação da Contribuinte no polo passivo da obrigação, vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que também fará declaração de voto quanto ao mérito. É o relatório do essencial.

Por ser suficientemente esclarecedor, aproveito o relatório do Despacho de Admissibilidade.

A decisão teve a seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 31/03/2010

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorrendo inovação nos fundamentos do lançamento, bem como foi garantido o direito a ampla defesa e ao contraditório, afasta-se a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS.
APLICAÇÃO DO ART.173 DO CTN.

Nos casos de ausência de pagamento, o prazo decadencial desloca-se daquele previsto no art.150 para as regras estabelecidas no art.173 (ambos do CTN), onde ficou constatado que sob as regras deste último não ocorreu a decadência para o fato gerador supra indicado.

GANHO DE CAPITAL. REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA. REDUÇÃO
DA TRIBUTAÇÃO. SIMULAÇÃO SUBJETIVA. INOPONÍVEL AO FISCO

A transferência das participações societárias detidas pela pessoa jurídica aos seus sócios, por meio de reorganização societária consistindo em cisões do patrimônio, com o objetivo de reduzir a tributação sobre o ganho de capital decorrente das vendas daquelas participações por pessoas físicas, com aplicação da alíquota de 15% ao invés de 34%, constitui planejamento tributário inoponível ao Fisco, por meio da simulação subjetiva.

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E ATIVOS AOS SÓCIOS
E ACIONISTAS. INEXISTÊNCIA DE NORMA INDUTORA.

O artigo 22 da Lei nº 9.249/95 não é um dispositivo legal que autoriza o contribuinte alterar a realidade fática do negócio, por meio de redução de capital e transferência de ativos e bens, tão somente para permitir a tributação do ganho de capital na pessoa física do sócio, e não na pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA
CARF. 14

A simples apuração de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessário, conforme preconiza o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 e Súmula nº. 14 do CARF, a comprovação do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM
COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.
INOCORRÊNCIA.

Para fins de atribuição de responsabilização solidária faz-se necessário demonstrar de forma clara atuação individualizada dos responsáveis solidários. A simples afirmação genérica de interesse comum sem a demonstração efetiva da atuação consciente dos solidários não tem o condão de manter a responsabilização.

Com a intimação do acórdão, a PGFN apresentou embargos de declaração sob a alegação de que a decisão padeceria de **omissão**, nos seguintes termos (destaques no original):

Ocorre que o acórdão embargado foi **omisso** sobre questão essencial ao deslinde da controvérsia.

No voto do acórdão, ficou consignado que:

“Em que pese o excelente voto proferido pelo nobre colega Relator, ao qual acompanho na parte relativa à análise das preliminares de mérito, incidência de juros sobre multa de mora e afastamento da arguição de decadência, com a devida vênia dirijo em relação ao mérito, qualificação da multa e responsabilização dos sócios.

(...)

Cumpra citar trecho em que enfrente a questão da qualificação da multa e responsabilização solidária, o que entendo ser absolutamente aplicável ao caso concreto, vez que lastreado na mesma similitude fática:

(...)

A fiscalização, ao agravar a multa de ofício, não justifica estar-se diante de conluio, sonegação ou fraude, limitando-se a afirmar seu cabimento em virtude da prática de planejamento tributário abusivo e complexo, o que denotaria dolo.

De plano, vê-se que está afastada a possibilidade de conluio, já que a Fiscalização nada trouxe aos autos para provar.

Analizando os conceitos de sonegação e fraude, verifica-se que ambos pressupõe o dolo, conceito extraído do direito penal.

Nessa linha, o dolo significa ter a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o resultado criminoso.

Exemplos de tipos dolosos se mostram quando nos deparamos, com uma falsificação de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros) ou de livros fiscais/contábeis, emissão de notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quanto apresentadas reiteradamente), práticas que em nada não se assemelham à hipótese descrita nos autos.

Destarte, não nos olvidemos que o chamado direito de se auto-organizar para pagar menos impostos não pode ser considerado conduta ilícita, já que é, sobretudo, emanção de uma liberdade individual.

Todas as operações foram devidamente escrituradas, os documentos solicitados foram apresentados e não foram impostos obstáculos à fiscalização.

O dolo qualificado ensejador da aplicação de uma penalidade qualificada demanda a prova, pelo Fisco, de que na época dos fatos, o contribuinte, consciente da ilegalidade, mesmo assim a pratica com a intenção de lesar o Fisco. Certamente, não foi o que aconteceu no caso concreto, face a todo o contexto histórico fartamente comprovado pelo contribuinte.

Assim, não seria caso de qualificação de multa, tampouco de responsabilização solidária.

Assim é que, firme nas mesmas premissas é que encaminhei meu voto no sentido de afastar a qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios. Isto porque, existe uma clara situação fática a compor o “filme” da operação que foi absolutamente ignorado pelo agente fiscal no TVF.

Ademais, todos os fatos foram realizados às claras e existe justificativa plausível e comprovada que justifica a operação societária realizada pela Recorrente, não havendo comprovação, portanto, de fraude, conluio ou sonegação a justificar tal qualificação.

(...)

Face a tudo o quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada e afastar a responsabilização pessoal dos sócios.”

Como visto, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva foi nomeado Redator do acórdão ora embargado quanto às matérias relativas à qualificação da multa de ofício e responsabilização dos sócios.

O voto esclarece que não restaram comprovados os pressupostos para qualificação da multa. Entendeu inexistir demonstração, pelo Fisco, de dolo, sonegação, fraude e/ou conluio.

Contudo, no bojo do voto vencedor do acórdão embargado não consta qualquer análise da responsabilidade tributária fundada no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional. Daí a **omissão** ora apontada.

Nesses termos, considerando-se que a fiscalização fundamentou a responsabilidade tributária das pessoas físicas, ex-sócios da pessoa jurídica autuada, no artigo 124, inciso I, do CTN e tendo em vista que o acórdão embargado centrou toda a sua análise e julgamento apenas sobre os pressupostos da multa qualificada (sonegação, fraude e conluio), fica demonstrado o vício da **omissão**.

Para fins de intimação da PGFN do teor da decisão, expediu-se o Despacho de Encaminhamento de e-fl. 8.065, em 31/01/2020, de modo que considera-se que a Fazenda Nacional foi intimada em 01/03/2020. Os Embargos de Declaração foram apresentados em 5 de março de 2020 (conforme despacho de encaminhamento de fls. 8.073), dentro, portanto, do prazo regimental de 5 dias, de sorte que os embargos devem ser considerados **tempestivos**.

Aduz a Embargante que o voto vencedor proferido no acórdão embargado teria incorrido em **omissão** por deixar de expor as razões pelas quais teria divergido do voto do relator original que propôs a manutenção da atribuição da responsabilidade solidária, limitando-se a fundamentar a exoneração da penalidade qualificada.

O Despacho de Admissibilidade entendeu assistir razão à Embargante, o que o fez pelos seguintes fundamentos:

Tem razão a Embargante.

Vê-se que no preâmbulo do voto vencedor, que prevaleceu no julgamento do caso, o redator designado afirma que “**tratará da qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios, pontos nos quais restou vencido o Conselheiro Relator...**”

Todavia, nas razões expostas, o redator silencia a respeito dos fundamentos que levaram a maioria do colegiado a afastar a imputação da responsabilidade solidária.

A omissão se confirma, também, a partir do que constou da parte dispositiva do acórdão e da ementa do julgado, cujos trechos, que evidenciam o silêncio, são ora reproduzidos:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

Para fins de atribuição de responsabilização solidária faz-se necessário demonstrar de forma clara atuação individualizada dos responsáveis solidários. A simples afirmação genérica de interesse comum sem a demonstração efetiva da atuação consciente dos solidários não tem o condão de manter a responsabilização.

E, ainda, da parte dispositiva do acórdão:

[...] (iii) afastar a responsabilidade solidária dos sócios da Contribuinte, vencido os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano e Nelso Kichel.[...]

De se observar que o conselheiro redator também apresentou declaração de voto em relação ao mérito do litígio, propondo dar provimento integral ao Recurso Voluntário julgando insubsistente o lançamento.

Contudo, no mérito, o voto que prevaleceu, por qualidade, foi o do conselheiro relator do voto condutor, pelo que não se pode considerar como fundamentado o voto pela exoneração da responsabilidade solidária proposto pelo conselheiro redator.

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO** os embargos de declaração interpostos, para que o Colegiado se manifeste acerca das **omissão** suscitada pela Embargante.

Encaminhem-se os autos ao Conselheiro Redator Daniel Ribeiro Silva, para apreciação dos embargos e posterior inclusão em pauta de julgamento.

É o relatório do essencial

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Com a devida vênia, entendo que não há omissão a ser sanada. O que busca a embargante é rediscutir o julgamento por via inadequada.

Inicialmente, como restou claro do Voto Vencedor, a análise da qualificação e da responsabilização solidária foi realizada de forma conjunta, isto porque, o autuante não tratou de grandes diferenciações. Em verdade, ele dedica 05 páginas do TVF para fundamentar os motivos da qualificação da multa para, em seguida, em praticamente 2 parágrafos fundamentar a responsabilização solidária, senão vejamos:

6. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Conforme já mencionado anteriormente, não há como deixar de incluir os ex-sócios da empresa MOEMA PAR como responsáveis solidários do **planejamento tributário**

abusivo aqui descrito e analisado, tendo em vista sua participação direta e aprovação junto às reuniões relativas às operações de cisão e incorporação e pleno conhecimento de suas consequências fiscais, no sentido de se eximir de pagamento de tributos.

(...)

E não poderíamos, outrossim, deixar de incluir estes ex-sócios no processo de Representação para Fins Penais, nos moldes do inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional:

Vê-se, portanto, que tal qual a fundamentação (absolutamente deficitária) trazida no TVF, a análise dos fundamentos da qualificação da multa foi o que fundamentou a responsabilização solidária. Assim é que, calcados em tais fundamentos, no presente caso, afastando-se a qualificação restaria, por consequência lógica, afastada a responsabilização solidária.

Ressalto que tenho diversos julgados no sentido de não entender que exista uma vinculação direta entre a qualificação e a responsabilização. Tratam-se de dispositivos distintos.

Entretanto, no presente caso, verificando-se que a fundamentação absolutamente genérica quanto à responsabilização, reporta-se aos fatos descritos anteriormente quando defende a qualificação em razão da ocorrência de fraude, dolo ou simulação para fins de sonegar tributos e favorecer os sócios que foram responsabilizados, entendo que não há como dissociar uma análise da outra.

E assim entendo que o voto vencedor nesse ponto tratou as matérias como deveriam ser tratadas, como partes indissociáveis.

Veja que o próprio voto vencido remete ao interesse de deixar de pagar tributos para justificar a responsabilização, senão vejamos:

O fundamento para a qualificação da multa residiu na utilização de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações de reorganização societária cujo único fundamento era evitar a tributação na pessoa jurídica.

O conjunto dos atos levados a efeito pela autuada corresponderia à uma prática deliberada, consciente dos riscos envolvidos, com o objetivo de alcançar, por meio da criação de atos simulados, vantagem fiscal indevida.

Constatado que a conduta da Recorrente contemplava situações elencadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, a contagem do prazo decadencial se faz pelo art. 173 do CTN, entendimento, inclusive, já sumulado por este Colegiado:

SÚMULA CARF nº 72 (súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018):

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I do CTN.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

(...)

O art. 124, I, do CTN é aplicável ao caso em face desses acionistas terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, haja vista serem os sócios controladores e efetivos detentores do comando da MOEMA PAR e da interessada MOEMA HOLDING. **Logo, estavam ativamente vinculados às situações ocorridas e aos atos praticados**, de modo que participaram diretamente de todas as deliberações e operações que possibilitaram à interessada se retirar da empresa MOEMA PAR e colocar o sócio pessoa física pouco antes da ocorrência das transações engendradas e que culminaram com o não recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, verdadeira sócia da MOEMA PAR.

Plenamente de acordo com a decisão de piso.

Todos eram sócios e participaram dos atos societários que culminaram na concretização do negócio, trazendo sérios danos à Fazenda Nacional, não havendo que se cogitar de individualizar atos de cada sócio, todos participaram das aprovações societárias em atas, independentemente da participação percentual de cada sócio no capital da sociedade, enfim, **todos queriam atingir o mesmo objetivo: evitar que a sociedade arcasse com os tributos federais pertinentes**, além de nada recolherem como pessoa física, pelo menos não se tem nos autos qualquer sinalização neste sentido.

Verifica-se, portanto, que o próprio voto vencido correlaciona diretamente a responsabilização à intenção consciente (dolo) de engendrar operações simuladas para deixar de pagar tributos ocasionando grande dano ao erário. Isso apenas reforça a conclusão de que, no presente caso, afastado o argumento da qualificação necessariamente a solidariedade também cai por terra.

Desta forma é que concluí no meu voto que:

Assim é que, firme nas mesmas premissas é que **encaminhei meu voto no sentido de afastar a qualificação da multa e responsabilização solidária dos sócios**. Isto porque, existe uma clara situação fática a compor o “filme” da operação que foi absolutamente ignorado pelo agente fiscal no TVF.

Ademais, todos os fatos foram realizados às claras e existe justificativa plausível e comprovada que justifica a operação societária realizada pela Recorrente, não havendo comprovação, portanto, de fraude, conluio ou sonegação a justificar tal qualificação.

Claro que toda análise fática e, especialmente em um caso como esse, demanda uma análise de certa forma subjetiva. Entretanto, no caso concreto, diante de um contexto fático tão justificável, o fiscal poderia até não concordar com a operação e aplicar ao contribuinte os efeitos tributários, mas para qualificar a multa e atribuir uma responsabilização pessoal dos sócios, **deveria o agente fiscal realizar prova inequívoca do dolo, o que não logrou êxito em fazer.**

Também não podemos desconsiderar o fato de que não são raros os precedentes favoráveis à tese defendida pela Recorrente, o que precisa ser levado em consideração para fins de atribuição de multa qualificada face ao princípio da segurança jurídica.

Por último, cumpre ressaltar que a incerteza da posição defendida pelo Fisco é tão grande que, se por um lado exige o imposto devido pela venda das ações diretamente pela Moema Holding, por outro lado glosou o ágio amortizado pela Bunge em razão da referida aquisição. Um dos fundamentos utilizado pelo fisco em tal lançamento é

exatamente o de que a Moema Holding seria uma empresa veículo usada para gerar o ágio (Acórdão 1302-002.126).

Neste ponto, ressalta-se que a fiscalização iniciou-se em decorrência da fiscalização que gerou o lançamento do ágio na adquirente. Tal fato consta do TVF.

Assim, e por último, se nem o Fisco consegue definir se a Moema Holding seria uma empresa veículo ou não (e promoveu o lançamento tributário com fundamentos que teoricamente são contraditórios), **entendo que não há como se manter uma qualificação de penalidade e responsabilização pessoal dos sócios.**

Entretanto, no presente caso, mesmo afastando a aplicação da multa qualificada, não restaria configurada a decadência tal qual defendida pela Recorrente.

Isto porque, diante da inexistência de pagamentos, atrai-se a regra do art. 173 do CTN, como muito bem ressaltado pelo Relator.

Face a tudo o quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada e afastar a responsabilização pessoal dos sócios.

Outrossim, o fato de o referido voto não ter citado, especificamente, o art. 124 do CTN não justifica a omissão defendida tendo em vista que esse foi o único fundamento legal e que o grande norte a atuação dolosa como fundamento de responsabilização presente no TVF.

Desta feita, não vislumbro nenhum vício a ser suprido no Acórdão embargado, razão pela qual oriento meu voto no sentido de NÃO ADMITIR os embargos opostos pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva